

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

RÉALITÉ ET PERSONNALITÉ

DANS L'IMPÔT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Mercredi 25 Mai 1910, à 1 heure 1/2

PAR

G. DALLOZ-FURET

Rédacteur au Ministère des Finances

Président : M. JACQUELIN, professeur
Suffragants { *MM. TRUCHY, professeur*
 { *JÈZE, agrégé*

PARIS-V°

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, Rue Soufflot, et 12, Rue Toullier

1910

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

RÉALITÉ ET PERSONNALITÉ

DANS L'IMPOT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Mercredi 25 Mai 1910, à 1 heure 1/2

PAR

G. DALLOZ-FURET

Rédacteur au Ministère des Finances



Président : M. JACQUELIN, professeur

Suffragants } *MM. TRUCHY, professeur*
 } *JÈZE, agrégé*

PARIS-V^e

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, Rue Soufflot, et 12, Rue Toullier

1910

RÉALITÉ ET PERSONNALITÉ

DANS L'IMPÔT

INTRODUCTION

En matière d'impôts, les classifications servent bien plutôt « à coordonner des idées qu'elles ne permettent de classer méthodiquement et surtout rigoureusement les impôts multiples composant une fiscalité savante » (1). La division des impôts en réels et personnels est du moins, parmi beaucoup d'autres, la moins artificielle. Mais pour qu'elle apparaisse logique et vraiment fondamentale, il importe de fixer exactement le sens qu'il convient d'attacher aux deux termes qui la composent.

On a défini parfois l'impôt personnel celui qui porte sur les personnes en l'opposant à l'impôt réel portant sur les choses. Ainsi entendue, la distinction serait de

1. Caillaux. — *Notre système d'impôts*, p. 5.

peu d'importance dans notre droit moderne, et ne présenterait qu'un intérêt historique, assez faible d'ailleurs. Depuis longtemps en effet l'impôt assis sur les personnes elles-mêmes a fait place à l'impôt sur les biens : le patrimoine s'est, en matière fiscale comme en droit civil, substitué à la personne ; il est devenu à sa place le sujet de l'obligation. Seules, quelques taxes, fort rares, tel notre impôt personnel, représentent de nos jours les procédés désuets de la fiscalité primitive.

En classant les impôts en réels et personnels, on entend opposer ceux qui sont assis sur les choses ou sur les actes, indépendamment de toute considération touchant la personnalité du contribuable, à ceux où la taxation varie dans ses modalités, le plus souvent dans son taux, en raison de considérations de cette nature.

La définition de l'impôt réel implique une assiette sur des bases bien définies, et de plus, une taxation rigoureusement proportionnelle à l'importance de la matière imposable : réalité et proportionnalité sont intimement liées l'une à l'autre.

L'impôt personnel au contraire, s'il peut, comme l'impôt réel, avoir pour assiette des choses et des faits parfaitement définis, n'est plus soumis à la règle de la proportionnalité : par des moyens variables, il tient compte des situations de fait qui modifient les facultés des contribuables. Le plus souvent, il comporte en outre, sans d'ailleurs que ce caractère soit indispensable pour que la personnalité apparaisse, l'estimation directe de ces facultés.

Ainsi comprise, la distinction prend un intérêt considérable, car elle touche, non-seulement au côté fiscal, mais surtout au côté politique et social de la question des impôts.

On conçoit, en effet, quel parti des gouvernants peu scrupuleux peuvent tirer de l'impôt personnel pour déplacer, au profit de leur clientèle, le poids des charges publiques.

De là une lutte séculaire entre le principe de réalité et celui de personnalité de l'impôt, au cours de laquelle l'histoire nous montre les partis au pouvoir favorables à l'impôt personnel et les oppositions défenseurs énergiques des principes de réalité.

Cette lutte, en France, est passée par trois phases successives.

Pendant la première, qui comprend l'ancien régime, le principe de personnalité triomphe au profit des classes dirigeantes : des privilèges sont établis légalement et s'étendent même parfois aux taxes qui en paraissaient le plus à l'abri : aux impôts indirects.

Au sein même de la masse des contribuables naissent, par le seul jeu d'une répartition arbitraire, des privilèges de fait au profit de ceux qui, par leur situation, disposent de quelque influence. Le poids de l'impôt retombe ainsi pour la plus grande part sur les plus faibles, sur les « indéfendus » comme on les appelait dans les dernières années du xviii^e siècle.

Avec la période révolutionnaire s'ouvre une phase nouvelle de la question. La démocratie, opprimée par la

personnalité de l'impôt qui profite aux plus forts, fait triompher les principes de réalité ; l'impôt doit être assis désormais sur des bases certaines et impersonnelles, sur des choses et des actes, quel que soit le propriétaire de ces choses ou l'auteur de ces actes.

Ainsi se trouvent supprimés tout à la fois les privilèges légaux et l'arbitraire dans la taxation, source des privilèges de fait.

Ces principes, qui furent à la base de toutes les grandes lois de la Révolution, sont encore ceux de notre législation moderne. Egalité devant l'impôt par la réalité de l'assiette et la proportionnalité de la taxation, telle en est la formule.

Cette formule, proclamée jadis par la démocratie française comme un idéal d'équité, lui semble de nos jours injuste et oppressive. Parvenue au pouvoir, et, semble-t-il, à l'apogée de sa puissance, elle songe à rétablir à son profit la personnalité de l'impôt aboutissant à la progression des charges.

C'est que le problème fiscal apparaît de nos jours comme l'une des faces de la question sociale. La solution qui tend à prévaloir et que préconise l'école démocratique avancée, est inspirée par une conception nouvelle du rôle de l'Etat et des obligations de l'individu envers le corps social. Nous retrouvons ici la vieille querelle qui divise les étatistes d'une part, et les individualistes de l'autre.

Ceux-ci, refusant à l'Etat le droit de s'immiscer dans la vie sociale et économique de la nation, estiment que

la proportionnalité impartiale de l'impôt réel est seule l'expression de la justice fiscale : chacun profite en effet de façon sensiblement proportionnelle à sa fortune des services essentiels gérés par la collectivité et la théorie de l'impôt-échange nous donne la mesure rationnelle des obligations du contribuable. D'autre part, l'impôt réel peut seul protéger l'individu contre l'arbitraire, en frappant la richesse elle-même dans ses manifestations extérieures plutôt que l'individu qui la détient.

Bien différente est la conception de ceux qui, élargissant le rôle de l'Etat, en font non-seulement le gérant de services publics toujours plus nombreux, mais encore le protecteur des pauvres, de ceux que l'on peut appeler « les faibles économiques ». Leur doctrine, doctrine solidariste, les conduit à concevoir l'impôt à la fois comme la participation de chacun à des dépenses publiques dont il profite plus ou moins directement et comme étant pour partie une dette au sens le plus précis du mot, qui pèse sur les plus riches au profit des plus pauvres. L'égalité proportionnelle cesse d'être le but de la taxation : l'égalité de sacrifice et par suite la détermination aussi précise que possible de la capacité contributive, deviennent l'objectif de la fiscalité. L'instrument de cette politique est l'impôt personnel : considérant non la valeur de la matière imposable en elle-même, mais ce qu'elle représente de force économique entre les mains de son possesseur, il peut graduer les charges d'après les facultés.

Telles sont les idées qui, de nos jours, soulèvent à nouveau la question de la personnalité de l'impôt et tendent à la rétablir dans notre système fiscal.

Ses partisans d'ailleurs ne se bornent pas à invoquer en sa faveur des théories abstraites : ils s'appuient encore sur un fait historique : le développement considérable des taxes indirectes. L'impôt personnel direct est considéré comme devant servir de contrepois à la charge des impôts indirects, qui paraît porter plus lourdement sur les classes peu fortunées que sur les classes aisées, par suite de la réalité rigoureuse de leur assiette. La remarque d'ailleurs ne s'applique pas seulement aux impôts de consommation auxquels on pense généralement en parlant des impôts « progressifs à rebours », mais plus encore aux impôts du timbre et de l'enregistrement qui, en France, sont particulièrement néfastes aux petites fortunes.

L'accroissement toujours grandissant de la masse des impôts indirects rend, semble-t-il, de plus en plus désirable la transformation de l'impôt direct en impôt compensateur.

Nous n'aurons pas à prendre parti, dans ce travail, sur les questions doctrinales qui divisent partisans et adversaires de l'impôt personnel. Il suffit de les indiquer ici pour montrer l'importance pratique de la distinction théorique entre la personnalité et la réalité, ainsi que l'intérêt très actuel des discussions touchant les qualités et les défauts, au point de vue technique, de l'une ou l'autre forme d'impôt.

C'est à cet examen que nous consacrerons notre exposé. La question est ancienne et se pose depuis son origine en termes semblables. Aussi avons-nous cru pouvoir donner à son historique un certain développement, car, à vrai dire, le débat ouvert de nos jours n'est qu'une phase nouvelle de la question soulevée par les écrivains financiers du XVIII^e siècle et solutionnée, définitivement semblait-il, par les lois fiscales de la Révolution et la législation postérieure. Des faits, des idées nouvelles inspirent sans doute les controverses modernes sur la matière; mais, du terrain des principes, il faut toujours arriver aux questions d'application, aux discussions purement techniques sur l'assiette de l'impôt, et ces questions de pratique sont encore de nos jours ce qu'elles étaient autrefois. On est frappé, en lisant les livres des anciens auteurs et les débats des assemblées révolutionnaires de leur caractère « actuel ». En cette matière plus qu'en toute autre, le présent peut demander des enseignements au passé.

Il nous faudra voir ensuite ce qu'a donné en France la pratique déjà plus que séculaire du système réel, créé par la Révolution, et faire la balance de ses qualités, qui lui ont acquis des défenseurs si ardents, de ses défauts, bien des fois signalés par des adversaires peut-être un peu systématiques.

Puis, abordant le difficile problème de la réforme fiscale, nous aurons à examiner par quels procédés on peut, de nos jours, introduire la personnalité dans un

système d'impôts, comment ces procédés peuvent être mis en œuvre dans une législation positive, quelle est enfin leur valeur pratique.

PREMIÈRE PARTIE

L'ANCIEN RÉGIME

Les impôts directs de l'ancien régime au XVIII^e siècle, alors que le système fiscal de la monarchie semble définitivement constitué, sont au nombre de trois : la taille, la capitation et les vingtièmes. Si l'on fait abstraction des différences de détail, ces trois impôts apparaissent comme trois taxes de même nature, trois impôts personnels sur le revenu. Exception doit être faite pour la taille réelle, qui constituait dans certaines provinces un impôt réel sur une source spéciale de revenu, sur la terre.

CHAPITRE PREMIER

LA PERSONNALITÉ DE L'IMPÔT AVANT LA RÉVOLUTION

SECTION PREMIÈRE

La Taille

§ 1. — *Taille personnelle*

La taille personnelle était la forme la plus générale de cet impôt : le droit commun ; on peut la caractériser en disant qu'elle était un impôt de répartition sur le revenu global. Chaque année, le roi en son conseil procédait au « répartitionnement » entre les généralités et les élections. Dans chaque élection, le contingent des paroisses était fixé par les élus, et, dans chaque paroisse, une dernière répartition était faite entre les contribuables par des assesseurs collecteurs délégués des paroisses. C'est, au point de vue qui nous occupe, cette dernière répartition qu'il convient d'étudier, pour faire ressortir le caractère personnel de la taille et ses inconvénients.

La tâche des collecteurs était fort délicate : ils devaient, sans éléments précis, évaluer les facultés

contributives des taillables et taxer chacun d'eux suivant ses revenus de toute nature, mobiliers ou immobiliers :

« Tous les contribuables généralement sont cotisés à raison de leurs facultés quelque part qu'elles soient, meubles ou immeubles, héritages nobles ou roturiers, trafic et industrie (1). » On conçoit tout l'arbitraire dont étaient susceptibles de telles évaluations : relativement simples pour les revenus fonciers, elles devenaient fort incertaines quand les collecteurs se trouvaient en face de revenus mobiliers faciles à déguiser : « Il n'est pas douteux, dit Moreau de Beaumont, que l'imposition et le recouvrement de la taille entraîne dans les villes des inconvénients infiniment plus considérables que dans les campagnes ; elle ne peut être établie dans les villes sur aucune base certaine parce qu'elle porte entièrement sur les facultés : elle arrête ou anéantit même les progrès du commerce ou de l'industrie (2). »

Une répartition ainsi opérée pour partie sans base précise devait, par la force même des choses, et sans qu'il y eût de la part des assésurs la moindre faute professionnelle, être fort mal faite. Mais l'arbitraire de la taille ne provenait pas seulement de la défectuosité des principes appliqués pour son assiette. Il était encore

1. Moreau de Beaumont. *Mémoire sur les impositions*, t. II, p. 17.

2. Moreau de Beaumont, *op. cit.*, p. 34.

aggravé par l'incompétence fréquente des répartiteurs et par l'influence néfaste des passions. Nous n'avons pas à insister sur l'incompétence inévitable de collecteurs élus dans les paroisses rurales et dépourvus souvent de l'instruction la plus élémentaire. Les règlements de l'époque nous en donnent une preuve en prévoyant le cas où, faute de savoir écrire, les répartiteurs ne pourraient signer leurs rôles, mais il est intéressant de noter les abus signalés par les auteurs et qui sont de tous les temps et de tous les pays dans un système d'impôts personnels : « Les collecteurs, dit Boisguillebert, ... se font faire la cour à leur tour pour l'asseoir (la taille) sur leurs concitoyens. Mais c'est de la manière que des gens qui croient que la misère autorise tout le peuvent faire ; c'est-à-dire qu'on commence par se venger de ceux de qui on croit être blessé en pareille occasion, ce qui se substitue jusqu'à la troisième génération ; après quoi, on a soin de ses parents et amis, riches ou pauvres... Ajoutez que les moindres collecteurs... ont un intérêt plus fort que tous ceux-là, qui est le soulagement de leur pauvreté... ils prennent l'argent des riches pour leur vendre leurs suffrages et la moindre corruption est d'en recevoir des repas... Mais, pour continuer dans la manière de l'assiette, après avoir fait ce que l'on vient de dire, on épargne, ou l'on considère, (c'est le mot en usage) les fermiers du seigneur de la paroisse à proportion que l'on croit qu'il s'est plus employé lui-même pour faire considérer la paroisse ;

on a le même égard pour les gentilshommes qui sont de quelque considération, pour ceux qui appartiennent à des personnes de justice, jusqu'à des procureurs et des sergents. En sorte que tout le fardeau tombe sur les artisans ou marchands qui n'ont d'autre fonds que leur industrie, à proportion que l'on croit qu'on en pourra être payé (1). »

Il y avait donc, dans les pays de taille personnelle, une impossibilité presque absolue d'avoir une répartition équitable des charges, par suite de la difficulté même de la tâche et de l'incompétence des répartiteurs : les abus, nous venons de le voir, venaient encore aggraver les vices naturels du système..

Les réformes du XVIII^e siècle. — Deux causes principales troublaient la dernière répartition de la taille : l'une était d'ordre général : on la rencontre partout où l'on veut arriver à l'évaluation de l'ensemble du revenu ; rien de plus incertain que les résultats d'une telle opération : pour obtenir une exactitude suffisante, il faut décomposer le revenu et procéder, pour chaque fraction, à une évaluation distincte. L'évaluation globale était donc le premier vice du système. Le second consistait à faire établir les rôles par des commissions locales élues, incompétentes et partiales. Sur ces deux points, des ordonnances royales furent édictées et les intendants intervinrent par eux-mêmes ou par leurs subdélégués dans leur exécution.

1. Boisguillebert. *Collection des principaux économistes*, t. I, p. 184.

Des innovations intéressantes furent apportées par trois règlements de janvier 1634, avril 1761 et surtout par celui du 7 février 1768 qui confirma les précédents. Ce dernier constitue une véritable tentative de réaction contre la personnalité de l'impôt, dont la déclaration avouait l'arbitraire dans son préambule. « C'est, y lisons-nous, dans la vue de parvenir dès le moment présent à une répartition plus équitable, et, dans la suite, à une répartition certaine et toujours uniforme, que nous avons prescrit provisoirement aux intendants et commissaires départis dans les généralités des pays d'élection, de procéder uniformément, et suivant des modèles que nous leur avons fait adresser, à la répartition de la taille (1). » Pour atteindre le but proposé, la déclaration prescrivait dans son article 3, en se référant aux textes antérieurs, l'évaluation fractionnée des revenus : « Les collecteurs sont tenus d'insérer dans leurs rôles, à chaque cote, la condition du cotisé, ses biens et exploitations, tant en propre qu'à loyer, par articles séparés, afin de reconnaître par la lecture du rôle, si la cote aura été bien assise et si les cotes de chaque rôle sont en proportion les unes avec les autres » (2). Il faut ajouter que l'impôt restait global, les divers revenus d'un même contribuable étant totalisés. Son caractère personnel subsistait donc, bien qu'on eût emprunté au système de la réalité ses procédés d'évaluation.

1. Isambert. *Anciennes lois*, t. XXII, p. 475.

2. Guyot. *Répertoire de Jurisprudence*, t. XVII, p. 11.

La mise en œuvre de ces procédés exigeait une compétence que ne possédaient pas les assesseurs de l'ancien régime : un complément nécessaire de la réforme consista précisément à introduire dans la répartition l'action des intendants. Ceux-ci en prirent eux-mêmes l'initiative. Par l'intermédiaire de leurs délégués, ils surveillèrent et souvent supplantèrent les collecteurs. Ils s'appuyaient, pour intervenir ainsi dans l'administration fiscale, sur le texte même de leurs commissions, qui, en les déclarant les chefs suprêmes de l'administration dans leurs généralités, leur donnait implicitement le pouvoir de s'immiscer dans toutes ses branches. Ils en usèrent largement et leur intervention eut pour résultat d'atténuer les abus dans la répartition locale en y introduisant une plus grande impartialité.

§ 2. — *La taille réelle*

Dans certaines régions de la France, la taille avait pris le caractère d'un impôt réel sur la terre. Le fait se produisit principalement dans les pays d'Etats. Là, comme dans le reste du royaume, l'impôt fut à l'origine personnel et réparti de la même manière que dans les pays d'élection. La transformation de la taille personnelle en taille réelle eut sans doute pour cause, tout à la fois, la persistance des traditions romaines et l'habitude prise de bonne heure, dans les pays du Midi, de dresser des registres, ou « compoix », où l'on inscrivait, lors des opérations d'assiette, les évaluations des revenus tant mobiliers qu'immobiliers. Ces registres, livres

du meuble et compoix terriens, devinrent, par la force des choses, des rôles permanents : on prit l'habitude, pour les répartitions annuelles, de se reporter purement et simplement aux évaluations des années précédentes. Le système eut pour conséquence la certitude et la fixité des cotes : il évitait toute inquisition de la part des assésurs. Mais la taille n'en conservait pas moins, en ce qui concernait les revenus mobiliers, le caractère et les inconvénients, atténués il est vrai, d'un impôt personnel. Aussi la plupart des pays d'Etats allèrent-ils plus loin ; ils cessèrent d'asseoir la taille sur les revenus mobiliers : les livres du meuble disparurent et l'on aboutit ainsi à un système d'impôt réel purement foncier.

La certitude de l'impôt et sa fixité étaient les deux principaux avantages de la taille réelle : ce sont eux qui en ont fait, dans l'ancienne France, l'idéal des réformateurs.

Les auteurs du XVIII^e siècle pensaient que la taille réelle avait un autre avantage, très apprécié à l'époque par suite des théories économiques alors en faveur : c'était de dégrever entièrement le commerce et l'industrie en reportant tout le poids de l'impôt sur la propriété foncière : ce système fiscal était en effet en parfaite harmonie avec les doctrines des physiocrates. De nos jours, il nous est difficile de voir, dans cet avantage prétendu, autre chose qu'un vice très grave de répartition. Sans doute, si l'on songe aux dommages qu

causaient à l'activité économique du pays les vices de la répartition dans les pays d'élection, on comprend facilement l'engouement des auteurs du XVIII^e siècle pour l'impôt foncier. Mais le système était profondément injuste. Aussi vit-on, dans certains pays d'Etats, repa-
raître les anciens livres du meuble. Mais ce retour partiel à la personnalité de la taille fut exceptionnel et, jusqu'à la Révolution, la taille réelle conserva son caractère d'impôt foncier.

SECTION II

La Capitation

La capitation est, dans toutes les civilisations, la forme primitive de l'impôt ; elle a, au sens précis et étroit du mot, le caractère d'un impôt éminemment personnel. Dans sa forme première, elle se perçoit par tête et, à raison de son assiette même, elle est souverainement injuste, car elle charge également les contribuables sans tenir compte de leur état de fortune. Aussi n'est-elle praticable, à cet état rudimentaire, que dans les civilisations primitives, alors que les conditions sociales sont peu différenciées et les exigences du fisc peu considérables. Quand la civilisation progresse, quand l'Etat élargit son rôle et dépense davantage, la capitation perd son caractère rigoureusement personnel pour devenir une capitation graduée, un impôt des classes : elle est

alors un impôt personnel sur le revenu révélé approximativement par des signes extérieurs déterminés par la loi.

C'est sous cette forme que fut instituée, en 1695, la capitation de l'ancien régime : présentée lors de sa création comme une taxe temporaire, elle devint, en réalité, sauf une brève interruption de trois ans, un des impôts directs permanents de la monarchie.

L'expérience avait montré la difficulté d'une évaluation directe des revenus : un moyen commode d'éviter les inconvénients, sinon d'atteindre à plus d'exactitude, était de taxer les fortunes d'après des signes extérieurs judicieusement choisis, sans intervention des agents du fisc et sans déclaration des contribuables. C'est le système qu'adopta le ministre Pontchartrain quand les besoins du royaume l'obligèrent à demander à l'impôt des ressources nouvelles.

La déclaration de 1695 poussa même très loin l'application de ces principes. Le signe extérieur choisi fut en effet la condition sociale, la qualité des contribuables, leurs fonctions et leurs métiers. Les sujets se trouvaient ainsi répartis en vingt-deux classes ; chacune comprenait des personnes de conditions jugées équivalentes : c'est ainsi que dans la septième classe se trouvaient réunis les marquis, les comtes, les vicomtes, les barons et les caissiers des aides et des gabelles. Sans doute, le système était fort simple ; mais il était non moins injuste : la condition sociale est un signe très insuffisant

de la situation de fortune et chacune des classes de 1695 se trouvait renfermer des contribuables de facultés parfaitement différentes. Les auteurs de l'époque ont bien aperçu le vice, d'ailleurs évident, de cette classification. Boisguillebert discutant la capitation s'en moque franchement : « Il est de même ridicule, dit-il, d'avoir établi qu'un avocat, un marchand, un seigneur de paroisse et un officier paieront la même somme, qu'il le serait de régler que tous les boiteux contribueraient pour la même part (1). »

La capitation graduée de 1695 était donc très injuste en elle-même et l'assiette en était arbitraire, car il dépendait du souverain de placer dans la même classe des gens qu'on aurait pu tout aussi bien faire figurer dans des classes différentes.

Cependant, elle ne souleva pas les vives protestations qu'on pourrait croire : en effet l'impôt avait été créé à titre purement temporaire et devait disparaître à la paix ; puis, on en avait banni tout privilège ; enfin les cotes étaient fort modiques.

D'ailleurs la capitation dura peu sous sa forme primitive. Supprimée en 1698, conformément à la promesse faite en 1695, elle reparut en 1701 sous un tout autre aspect. Le tarif par classe, respecté en principe, devint en pratique l'exception.

Le clergé, les pays d'Elats, les cours souveraines,

(1) Boisguillebert, *Factum de la France*. Collection des principaux économistes, t. I, p. 335.

les corps de métiers, s'abonnèrent et obtinrent le droit de répartir l'impôt entre leurs membres. Mais l'innovation la plus importante fut la transformation de la capitation en un supplément de la taille, pour la masse de la population qui payait ce dernier impôt. Le système nouveau avait l'avantage d'établir une assiette plus rationnelle de l'impôt, tant pour la capitation abonnée que pour celle des taillables. Elles perdirent leur caractère de capitation pour devenir un impôt sur le revenu. Leur personnalité s'en trouva sans doute atténuée ; mais la capitation taillable, assise comme la taille elle-même, provoqua des critiques semblables : « Il s'agit d'estimer la fortune des contribuables, dit un rapport du bureau de l'impôt de la généralité d'Auch ; pour cette recherche on ne s'aide d'aucun principe : on est obligé de se livrer à des calculs hasardés, à des approximations vagues, à des apparences trompeuses. Cette manière d'imposer ne permet qu'une appréciation incertaine, un jugement aveugle qui promène le fardeau de la capitation au gré des erreurs et des passions humaines (1). » Ce sont toujours les mêmes plaintes provoquées par les mêmes abus.

SECTION III

Dixième. — Cinquantième et Vingtièmes

La capitation avait été imaginée à une époque cri-

1. Généralité d'Auch ; Rapport du bureau de l'impôt, 21 novembre 1780, cit. par Stourm, I, p. 244.

tique du règne de Louis XIV, pour subvenir aux frais de la guerre de succession d'Espagne ; c'est dans des circonstances semblables, mais plus graves encore, que fut créé l'impôt du dixième. Il devait, au cours du xviii^e siècle, subir de nombreuses vicissitudes sous le nom d'impôt du cinquantième et du vingtième.

Il fut établi par la déclaration du 14 octobre 1710. On avait alors épuisé les ressources et les *affaires* extraordinaires : « Lorsque tout fut désespéré, on imposa le dixième (1). » C'est avec de grandes hésitations en effet que le roi se résolut à adopter le projet de Desmaretz. La misère était grande dans les campagnes, et l'établissement du nouvel impôt très redouté. Quelques auteurs cependant l'avaient préconisé comme le moyen le plus sûr de sortir des embarras financiers qui menaçaient de paralyser le gouvernement : « L'allégation qu'il est difficile de trouver la quotité des biens des particuliers ou cruel à eux d'en rendre compte, dit Boisguillebert (2), est tout à fait impertinente puisque, dans le premier cas, elle suppose en quelque sorte qu'autrefois les peuples en France ainsi qu'en Angleterre et en Hollande étaient sorciers pour avoir de pareilles révélations et que ceux d'aujourd'hui ont au contraire perdu le sens, et que, dans l'autre, on traite de cruauté une méthode qui, étant le salut de l'Etat dans la conjoncture actuelle,

1. Forbonnais. *Recherches et considérations sur les Finances de la France*, t. IV, p. 185.

2. Boisguillebert. *Factum de la France. Collection des principaux économistes*, t. I, p. 337.

se pratique tous les jours tranquillement dans cent autres occasions bien moins importantes. »

Mais l'opinion générale était loin d'être aussi optimiste que l'auteur du *Factum de la France*. Voici, sur le nouvel impôt, l'avis que formulera plus tard, avec sa vivacité habituelle, le duc de Saint-Simon : « Il fallait d'abord tirer de chacun une confession de bonne foi, nette et précise, de son bien, de ses dettes actives et passives, de la nature de tout cela. Il en fallait exiger des preuves certaines et trouver les moyens de n'y être pas trompé... On compta pour rien la désolation de l'impôt, même dans une multitude d'hommes de tous les états si prodigieuse, et leur désespoir d'être forcés à révéler eux-mêmes le secret de leur famille, la turpitude d'un si grand nombre, le manque de bien suppléé par la réputation et le crédit, dont la cessation allait jeter dans une ruine inévitable, la discussion des facultés de chacun, la combustion des familles par ces cruelles manifestations et par cette lampe portée sur leurs parties les plus honteuses (1). » Ces critiques véhémentes semblent bien inspirées, en partie, par la crainte du discrédit qui pouvait frapper une noblesse ruinée quand, par l'assiette d'un impôt annoncé comme ne devant comporter aucun privilège, les fortunes privées seraient recensées et livrées en quelque sorte à la publicité. Mais voici l'opinion plus impartiale d'un administrateur, M. de Baille, intendant en Languedoc, exprimée dans

1. Cité par J. Roche. *Contre l'impôt sur le revenu*, p. 139.

une lettre qu'il écrivait au contrôleur général des Finances en 1705, quand déjà se posait la question de l'impôt nouveau : « Il faudra des années entières pour vaincre les difficultés : on a besoin d'un secours prompt et facile et l'on ne doit pas croire que l'on n'ait une extrême répugnance à déclarer son bien et à révéler le secret de sa famille. C'est la dernière des extrémités et si contraire au génie de la nation qu'il ne peut lui arriver rien de plus insupportable. Ainsi, l'on doit s'attendre à des déclarations qui ne seront point sincères. Comment obliger un marchand, un homme d'affaires, un usurier à déclarer ce qu'il a d'argent ?

« S'il faut faire sur cela une inquisition pour les condamner au quadruple, elle sera d'une longueur infinie ; et vouloir présumer que l'on déclarera de bonne foi et sincèrement ce qu'on possède, c'est présumer que les hommes seront justes et raisonnables dans leur propre intérêt, ce que l'on ne doit pas attendre de la plupart (1). »

Malgré les difficultés que l'on pouvait craindre pour l'assiette du nouvel impôt, il fut établi conformément au projet présenté par Desmaretz le 14 octobre 1710.

Il se présentait comme un impôt de quotité sur *les revenus et basé sur la déclaration* des contribuables. Nous trouvons donc ici deux innovations : la décomposition des revenus en leurs éléments et la déclaration comme mode d'assiette de l'impôt.

1. Cité par J. Roche, *op. cit.*, p. 104.

La déclaration de 1710 visait de façon distincte :

1° Les revenus des biens-fonds, eux-mêmes décomposés en revenus des biens frugifères, des établissements industriels et des maisons ;

2° Les rentes publiques et privées ;

3° Les revenus des villes et communautés ;

4° Ceux des charges et emplois quelconques ;

5° Enfin les revenus du travail.

Cet émiettement de l'impôt en *cédules*, pour employer une expression moderne, insuffisant assurément pour lui donner un caractère réel, venait cependant atténuer ce que son mode d'assiette impliquait de personnalité. L'ordonnance de 1710 rompait avec la tradition de la taille, type de l'impôt personnel sur le revenu global et aboutissait même, pour certaines fractions de l'impôt dont la perception pouvait s'opérer par voie de retenues (dixième des rentes, pensions, traitements), à une véritable réalité (1). Mais la base de l'assiette n'en restait pas moins, dans l'immense majorité des cas, la déclaration du contribuable aboutissant à la taxation arbitraire de l'administration.

Les principes posés en 1710 devaient rester les mêmes au milieu des vicissitudes subies par le nouvel impôt au cours du xviii^e siècle, sous les noms de cinquantième et de vingtièmes.

1. Les procédés de perception à la source même du revenu étaient utilisés encore en d'autres hypothèses. C'est ainsi que les fermiers et locataires faisaient l'avance du dixième à la charge des propriétaires. Les débiteurs de rentes foncières payaient de même l'impôt sur leur revenu total, sauf leur recours contre les créanciers.

Supprimé en 1717, le dixième reparut en 1725 sous la forme du cinquantième portant également sur tous les revenus possédés en France. Mais une innovation importante consistait dans la perception en nature, pour tous les revenus susceptibles de ce mode de prélèvement. Il y avait là, chose intéressante à noter ici, la manifestation bien nette d'une tendance vers la réalité de l'impôt : on voulait éviter, dans la mesure du possible, l'évaluation arbitraire et incertaine du revenu. Mais les difficultés pratiques furent considérables et l'expérience échoua. La perception en nature fut supprimée le 21 juin 1726 et l'impôt lui-même fut aboli le 7 juillet 1727.

Il reparut sous l'ancienne forme du dixième en 1733, fut supprimé en 1736, reparut en 1741.

En 1749 il devint l'impôt du *vingtième*, nom qu'il devait garder définitivement.

L'édit de 1749 reprit le système suivi en 1710, mais en y introduisant une modification importante, qui fut l'origine d'une heureuse transformation.

L'impôt de 1710 était basé sur la déclaration. L'édit de 1749 écarte dans la pratique ce mode d'assiette défectueux : dans son article 14, il décide que la déclaration ne sera pas exigée en ce qui concerne les immeubles déjà compris aux rôles de 1741. Or, ils étaient la grande majorité et la disposition de l'article 14 constituait en réalité une réforme profonde.

D'autre part, et c'est là le point le plus intéressant, nous voyons toute une catégorie de contribuables dis-

pensés de la déclaration par l'article 11 : Ce sont tous ceux qui paient les vingtièmes d'industrie.

Ils ne sont soumis à la formalité que pour les revenus immobiliers, non pour les produits de leur industrie.

Comment expliquer ces changements ? C'est que le système de 1710 n'avait pas produit des résultats satisfaisants.

Il était difficile d'obtenir des déclarations et surtout des déclarations exactes :

« Le recouvrement du dixième ne fait que commencer à se mettre en mouvement dans la province, écrivait le 26 novembre 1711 M. de Montaran, trésorier des Etats de Bretagne, parce que les particuliers ont longtemps différé à fournir leurs déclarations et parce que les gens employés sur les côtes ont refusé de payer, etc... (1) » En Picardie, dans l'élection de Doullens, où les gentilshommes s'obstinaient à ne pas payer, le contrôleur général ordonna de procéder par la voie militaire. Mêmes résistances dans la généralité de Moulins et de La Rochelle.

Il y avait donc un fort courant d'opinion contre la déclaration. La royauté essaya de passer outre et créa, en vue d'une perception plus rigoureuse, des contrôleurs des vingtièmes pourvus de pouvoirs étendus d'investigation. Mais ces efforts échouèrent devant l'opposition très vive des contribuables et les peines

1. Cité par J. Roche, *op. cit.*, p. 174.

prévues par l'édit contre le défaut de déclaration et les fausses déclarations ne furent pas appliquées.

Les réformes de 1749 concernant la déclaration des revenus mobiliers étaient la suite d'une évolution qui tendait à l'abolition des vingtièmes d'industrie.

Dans la déclaration de 1710 même, on avait restreint l'application de l'impôt aux revenus provenant du capital ou du capital et du travail réunis : souvent, à cause de la difficulté de l'assiette, on avait permis aux différentes corporations d'établir elles-mêmes leurs rôles. Le mouvement alla toujours en s'accroissant et les vingtièmes d'industrie furent de plus en plus sacrifiés. En 1725, lors de l'établissement de l'impôt du cinquantième, les revenus de l'industrie n'avaient pas été frappés : nous venons de voir qu'en 1749 on abandonna pour eux la nécessité de la déclaration. A partir de ce moment, des mesures plus radicales vont intervenir : en 1757, on décide la suppression des cotes inférieures pour les vingtièmes d'industrie ; en 1777 un arrêt du conseil les condamne en termes exprès et en suspend la perception dans les bourgs, les villages et les campagnes : « Sa Majesté, dit l'arrêt, ayant remarqué qu'une partie de cette imposition portait sur l'industrie, c'est-à-dire sur les fruits présumés du travail et de l'intelligence, elle a senti qu'une pareille contribution ne pouvait jamais être répartie avec une sorte d'équité qu'à l'aide d'une imposition tellement illimitée qu'une estimation même arbitraire devenait préférable ; Sa Majesté eût voulu, dès lors, abolir entièrement cette imposition ;

et, en attendant que le fruit journalier de ses économies lui permette de suivre tous les mouvements de sa bienfaisance, elle a résolu de commencer par supprimer ces vingtièmes dans tous les bourgs, les villages et les campagnes, tant pour y attirer davantage l'industrie, que parce qu'on ne peut pas y régler cette imposition comme dans les villes, où la répartition en est confiée aux chefs de corps et communautés. »

L'arrêt de 1777 consacrait donc des critiques formulées depuis de longues années : il en reconnaissait le bien-fondé en supprimant la partie la plus personnelle de cet impôt.

CHAPITRE II

PROJETS DE RÉFORMES

Le premier projet d'une réforme des impôts directs est dû à l'initiative de Colbert : il concernait la taille et consistait à transformer dans le royaume tout entier la taille personnelle en taille réelle.

Le projet s'était d'abord présenté comme devant simplement uniformiser la taille réelle dans les pays où elle existait déjà : « M. d'Aguesseau, alors intendant du Languedoc, dit Moreau de Beaumont, fut chargé de la direction de ce travail et de le partager avec quelques-uns des officiers les plus expérimentés de la Cour des Aides de Montpellier. Quelque temps après, MM. les Intendants des provinces de Guyenne, Provence et Dauphiné et quelques officiers des Cours des Aides de ces provinces reçurent des ordres du roi de se rendre à Montpellier pour tenir, avec M. d'Aguesseau et ceux de la Cour des Aides du Languedoc qui avaient été précédemment choisis, des conférences dans lesquelles l'ordonnance projetée serait discutée (1). » De ces conférences

1. Moreau de Beaumont. *Mémoires concernant les impositions et droits en Europe*. Paris, 1787-1789, t. II, p. 101.

sortit un projet d'ordonnance qui fut présenté au ministre ; celui-ci exprima l'intention de donner à la réforme une portée plus générale : « Il portait ses vues plus loin, et il s'expliqua plusieurs fois avec ceux qui mirent sous ses yeux ce projet d'ordonnance, sur le désir qu'il avait de pouvoir étendre la taille réelle à tout le royaume (1). Il n'y avait donc là, dans sa pensée, qu'un travail préparatoire ; malheureusement tout fut arrêté par sa mort arrivée en 1683.

Ses plans devaient être repris, dès l'année 1700, par Chamillart : « Au mois de juin de l'année 1700, le conseiller de la Cour des Aides de Montpellier, qui avait rendu compte à M. Colbert du projet d'ordonnance que l'on a rappelé, se trouvant à Paris, remit ce projet et ce qui s'était passé à ce sujet sous les yeux de M. de Chamillart... ; ce ministre lui dit... qu'ayant l'intention d'établir la taille réelle dans tout le royaume, il était préférable, avant d'entrer dans la discussion du projet d'ordonnance qui avait été anciennement formé, d'examiner s'il serait possible de parvenir à l'exécution de ce dessein (2). » Le projet fut donc de nouveau soumis à examen ; mais les événements extérieurs détournèrent l'attention du gouvernement de ce vaste projet de réformes. Il ne devait plus en être question jusqu'en 1763.

A cette époque, l'idée fut reprise par le contrôleur

1. Moreau de Beaumont, p. 102.

2. *Ibid.*, p. 103.

général Bertin et reçut, cette fois, un commencement d'exécution. Une déclaration du 21 novembre 1763 ordonna la formation d'un cadastre. Mais la réforme n'aboutit pas ; il n'y eut que des arpentages partiels sur l'initiative des intendants. C'est seulement dans quelques généralités, comme nous le verrons plus loin, que les travaux furent menés avec esprit de suite et aboutirent à des résultats utiles.

Les projets de réforme du gouvernement eurent donc un caractère essentiellement pratique : on se proposait simplement de généraliser une forme de la taille déjà existante, telle qu'on l'avait vue fonctionner pendant des siècles, dans les pays de droit écrit principalement.

Mais cette conception paraissait trop conservatrice à certains auteurs, qui, vivement frappés des vices du système fiscal, voyaient dans un changement radical le seul remède efficace.

C'est dans cet esprit que fut écrite la *Dîme royale* de Vauban. L'auteur ne croyait pas à la possibilité d'une réforme partielle ; aussi propose-t-il de faire table rase et de construire de toutes pièces un système nouveau : « Je me suis rendu à ce système, écrit-il, après l'avoir longtemps balancé avec les vingtièmes et la taille réelle, parce que tous les autres ont des incertitudes et des difficultés insurmontables. Ce qu'on a toujours trouvé à redire dans l'imposition des tailles et à quoi les ordonnances réitérées de nos rois n'ont pu remédier jusqu'à présent, est qu'on n'a jamais

pu bien proportionner l'imposition au revenu, tant parce que cette proportion demande une connaissance exacte de la valeur des terres en elles-mêmes et par rapport aux voisines, qu'on n'a point pour l'ordinaire, et qu'on ne se met pas en peine d'acquérir à cause qu'il faudrait employer trop de temps et de peine, que parce que ceux de qui dépendent les impositions ont toujours voulu se conserver la liberté de favoriser qui il leur plairait dans les pays où la taille est personnelle. Et pour ce qui est de la taille réelle, une expérience sûre et bien prouvée par un fort long temps fait voir que les anciennes estimations n'ont point de proportion au produit présent des terres et qu'il y a une très grande disproportion des impositions, non seulement de paroisse à paroisse, mais de terre à terre dans la même paroisse (1). »

Il propose donc de remplacer toutes les impositions directes alors existantes, par la perception du dixième du revenu des biens de toute nature qu'il divise en quatre fonds dont les deux premiers seuls nous intéressent.

Ce sont :

- 1^o Tous les fruits de la terre sans exception ;
- 2^o Les revenus des maisons des villes et gros bourgs, des moulins, de l'industrie, des rentes sur le roi, les gages, pensions, appointements et autres revenus.

1. Vauban. *Dîme royale*. Collection des principaux économistes, t. I, p. 57.

Pour le premier fonds, il propose la perception de l'impôt en nature essayée depuis en 1725, on sait avec quel insuccès ; son seul mérite eût été d'éviter l'évaluation du revenu des terres ; mais les inconvénients pratiques, nous l'avons vu, étaient insurmontables.

Pour le deuxième fonds, l'évaluation du revenu restait nécessaire ; on est surpris de voir Vauban aborder la difficulté avec une confiance un peu téméraire : « Il n'y a donc, dit-il, qu'à débrouiller le revenu de chacun et le mettre en évidence afin de voir comment il doit être taxé. » Et plus loin : « Il n'est donc question que de découvrir quels sont ces revenus pour en fixer et percevoir la dime royale. Et c'est à quoi je ne pense pas qu'on trouve bien de la difficulté, si on veut bien s'y appliquer et que le roi veuille bien s'en expliquer par une ordonnance sévère qui soit rigidement observée, portant confiscation des revenus recelés et cachés, et la peine d'être imposé au double pour ne les avoir pas fidèlement rapportés. Moyennant quoi, et le châtiment exemplaire sur quiconque osera éluder l'ordonnance et ne s'y pas conformer, on viendra à bout de tout. Il n'y aura qu'à nommer des gens de bien, capables, bien instruits des intentions du roi, bien payés et suffisamment autorisés pour examiner tous ces différents revenus en se transportant partout où besoin sera (1). »

C'est, on le voit, le système créé en 1710 pour la

1. Vauban, *op. cit.*, p. 73.

perception du dixième. L'expérience faite pendant tout le XVIII^e siècle a montré que Vauban s'exagérait singulièrement la facilité de la tâche.

Les idées réformatrices qui avaient inspiré la *Dîme royale* allaient réapparaître bientôt dans un mouvement à tendances politiques, dont Fénelon et Saint-Simon furent les chefs. Il trouva un appui dans la personne du duc de Bourgogne, mais perdit toute son importance quand survint, en février 1712, la mort de ce prince.

Les vues politiques et financières de ce groupe sont indiquées dans deux écrits, l'un de Fénelon, l'autre de Saint-Simon (1) ; la réforme financière est ici intimement liée à la réforme administrative. On veut réagir contre la centralisation, en établissant dans toute la France des Etats provinciaux. La réforme de l'impôt devient alors fort simple : on impose un contingent annuel à chaque Etat et, tous les impôts anciens étant supprimés, les assemblées des provinces déterminent librement la nature et la forme des taxes à établir. Cependant, il semble que, dans la pensée de Fénelon, le pouvoir royal aurait eu le droit d'imposer aux Etats le choix de la taille réelle.

Les mêmes idées devaient être exposées plus tard par le marquis de Mirabeau, dans son ouvrage : *Uti-*

1. *Plan de gouvernement concerté avec le duc de Chevreuse pour être proposé au duc de Bourgogne et Plan de gouvernement établi par le duc de Bourgogne après y avoir mûrement réfléchi.*

lité des Etats provinciaux. Plus précis que ses devanciers, l'auteur recommande l'adoption du système de taille réelle, pratiqué en Provence.

Ainsi, dans les projets de réforme que nous avons rencontrés jusqu'ici, proposés soit par le gouvernement, soit par des écrivains, toujours, l'impôt à base réelle¹ assis sur une matière imposable tangible, la terre, a paru être l'idéal des réformateurs. Seul, Vauban fait une place importante à la personnalité, en admettant dans son système la taxation directe des revenus mobiliers.

La solution de la question, si généralement admise alors, nous paraît aujourd'hui singulièrement injuste ; mais à cette époque la richesse immobilière occupait, dans l'économie nationale, une place beaucoup plus importante que de nos jours : elle était la richesse par excellence. D'autre part, la difficulté qu'on éprouvait à asseoir équitablement l'impôt, faisait préférer une injustice, qu'on jugeait légère, aux graves inconvénients qui résultaient de la taxation des revenus mobiliers.

Ces tendances allaient s'accroître encore sous l'influence des économistes physiocrates qui, dans leurs ouvrages, si appréciés à l'époque, proposaient des plans de réformes administratives et fiscales, en même temps qu'ils exposaient une doctrine économique nouvelle. Le seul impôt rationnel est, d'après eux, l'impôt unique sur les revenus fonciers : « L'imposition annuelle d'une somme déterminée, dit Le Trosne (1), répartie par les

1. Le Trosne. *De l'administration provinciale et de la réforme de l'impôt.* Livre 6, chap. VIII, p. 379.

contribuables sans une base fixe, est décidément mauvaise : c'est notre taille actuelle... Cette répartition, qui est déjà arbitraire entre les généralités, les élections et les paroisses l'est également dans la subdivision entre les contribuables. » Pour faire disparaître les vices de la répartition, il faut donc établir cette « base fixe » qui fait défaut dans les pays de taille personnelle. Le Trosne la trouve dans un cadastre établi sans arpentage ; sans doute il reconnaît les insuffisances que présentent les cadastres existants dans certaines provinces, « mal faits dès l'origine ou devenus inexacts » ; il signale l'inconvénient qu'il y aurait à confier le travail à un « commissaire étranger venu statuer sur des détails qu'il ne connaissait pas assez et qui est venu avec une autorité absolue » (1) ou à des contribuables ayant « plus de connaissances de leurs facultés réciproques », mais aussi « des intérêts personnels et des passions qui les empêchent d'opérer avec justice » (2). Il propose l'établissement d'une « administration de propriétaires, de citoyens pris sur les lieux, qui n'auront d'autre intérêt que de bien opérer, qui opéreront de concert avec les contribuables... ; que cette administration composée... de gens choisis par le canton, ayant la connaissance du territoire... dresse le cadastre, c'est-à-dire la désignation des pièces de terre, l'estimation du revenu, et applique la cote d'impôt à chaque pièce ; qu'elle procède à cette opération, non avec une autorité despotique, mais sur

1. Le Trosne, *op. cit.*, p. 380.

2. Le Trosne, *loc. cit.*

les pièces qui justifieront du revenu, et, à défaut de pièces, par des évaluations comparées » (1). Ce cadastre, révisé tous les neuf ans, permettra d'établir un impôt vraiment réel où, dit Le Trosne, « chaque cote s'applique à chaque pièce de terre ». « En effet, dit-il, on sent qu'il faut que l'impôt soit réel parce que tout autre est arbitraire (2). »

Telles sont, brièvement exposées, les idées fondamentales, en notre matière, de l'un des représentants les plus autorisés de l'école physiocratique. Ici encore nous trouvons la condamnation de l'impôt personnel.

L'impression d'ensemble qui se dégage de l'examen de ces divers projets est donc bien nette : la personnalité de l'impôt, source de l'arbitraire, apparaît aux hommes du XVIII^e siècle comme la plaie de la fiscalité de l'ancien régime.

Les théoriciens n'étaient pas d'ailleurs les seuls à reconnaître l'urgence des réformes. Les intendants des provinces qui, pour la plupart, étaient alors des hommes acquis aux idées nouvelles, avaient pris, dans plusieurs régions, l'initiative d'une transformation dans l'assiette de l'impôt foncier.

Le plus connu d'entre eux fut Turgot, intendant du Limousin de 1761 à 1774. Un de ses prédécesseurs, l'intendant Aubert de Tourny, avait, dès 1738, introduit dans sa généralité un système nouveau. Il consistait à

1. Le Trosne, *op. cit.*, p. 381.

2. *Id.*, p. 382.

déterminer la valeur des fonds, soit par arpentage suivi d'une estimation de la valeur des produits, par experts, soit par les déclarations des propriétaires, soumises ensuite à la contradiction des autres contribuables. Les procès-verbaux de ces opérations servaient à former un registre foncier, sorte de cadastre, qui servait de base aux commissaires pour asseoir la taille. Turgot révisa et compléta le système et, dans les instructions adressées à ses subdélégués, il recommanda d'étendre le plus possible les arpentages en restreignant le rôle de la déclaration.

Des réformes analogues furent opérées en Champagne, dans l'Ile-de-France et en Haute-Guyenne.

En Champagne, les intendants Lepelletier, de Beaupré et Rouillé père et fils adoptèrent le système du Limousin.

Les réformes de l'intendant Berthier, dans la généralité de Paris, eurent un plus grand retentissement, parce qu'elles furent effectuées sous les yeux des hommes éclairés résidant à Paris. Elles étaient analogues aux précédentes : nous y retrouvons la déclaration des propriétaires, contrôlée par la contradiction des autres contribuables. En cas de réclamation, on admet d'abord la production des pièces de nature à faire connaître la valeur des fonds, tels que baux et actes de vente ; si les justifications sont insuffisantes, on recourt à l'arpentage. Le jeu naturel des réclamations tendait ainsi à la constitution progressive d'un cadastre.

La méthode suivie en Haute-Guyenne, depuis la fin du

xvii^e siècle, sur l'initiative de l'intendant Pelot, était toute différente et plus simple. Aussi fut-elle plus tard adoptée de préférence par les assemblées provinciales créées par Necker. Voici le résumé qu'en donne M. Stourm, dans son livre sur les finances de l'ancien régime et de la Révolution : « Des commissaires procédaient d'abord à l'estimation minutieuse des revenus fonciers d'un nombre très limité de paroisses choisies avec discernement pour types, dans différentes régions et représentant environ la trentième partie du territoire. Restreint à ces quelques paroisses, le travail pouvait acquérir un très haut degré d'exactitude. Il aboutissait à déterminer la proportion d'après laquelle la taille frappait le revenu foncier des contribuables... Une fois en possession de ce taux moyen, constitué par épreuve, voici comment l'administration l'utilisait pour amener l'égalité dans la répartition : toutes les communautés ayant des raisons de supposer que les contingents de leurs contributions formaient, avec leurs revenus réels, une proportion supérieure au taux commun étaient admises à réclamer. L'instruction des réclamations nécessitait la confection du cadastre de la commune, et, s'il ressortait de cette estimation cadastrale que le montant de l'impôt assigné à la paroisse dépassait, en effet, le taux commun et le dépassait de plus du tiers, l'excédent passait en décharge et était réimposé sur l'ensemble de la généralité. Quelques années plus tard, une opération semblable à la précédente se renouvelait. De nouvelles épreuves

dans des paroisses choisies amenaient la détermination d'un nouveau taux commun, qui donnait ouverture aux réclamations des paroisses se croyant surchargées. Mais il suffisait, à cette nouvelle épreuve, de prouver une lésion de plus d'un quart pour obtenir une rectification... Le cercle des paroisses admises à réparer l'inégalité de leurs impositions s'élargissait ainsi ; l'ensemble des contingents tendait de plus en plus à se niveler. Bientôt, à la suite d'une nouvelle opération, l'écart diminuait encore : du quart on descendait au cinquième ; chaque communauté se rapprochait ainsi du taux commun, jusqu'à ce que la différence devint trop petite pour mériter la dépense de confection d'un cadastre (1). »

De sérieux efforts avaient donc été faits par les administrateurs en vue d'améliorer le système fiscal ; le but était partout le même : faire disparaître ou atténuer l'arbitraire des impositions. De là le souci constant de créer un cadastre ou du moins un livre foncier, qui pût servir de base certaine et durable à la répartition.

Tels étaient le mouvement doctrinal et les essais de la pratique au moment de l'arrivée au pouvoir des ministres réformateurs qui prirent la direction des affaires pendant la fin du règne de Louis XVI.

La courte durée du ministère de Turgot, l'empêcha d'étendre à l'ensemble du pays le système qu'il avait établi en Limousin. Necker put au contraire réaliser d'importantes réformes, mais toutes eurent pour objet,

1. Stourm, *Finances de l'ancien régime...*, t. I, p. 85.

non pas de transformer le système existant, mais d'en atténuer les inconvénients : la limitation du brevet de la taille, la suppression des vingtièmes d'industrie dans les bourgs et les campagnes, l'immutabilité des cotes pendant vingt ans en ce qui concerne les vingtièmes, de nouveaux règlements rendant les réclamations plus faciles, furent des réformes excellentes ; mais elles ne touchèrent pas au caractère fondamental de l'impôt : ce furent des améliorations purement pratiques, d'une urgence d'ailleurs incontestable.

Mais il devenait nécessaire de s'attaquer aux principes mêmes, et cette tâche semblait au-dessus des forces du ministre le plus énergique. Necker, pour en partager le fardeau, voulut confier l'exécution de ce vaste travail à des réunions d'hommes éclairés, réparties dans les provinces. Il reprit donc un projet de Turgot sur la création d'assemblées provinciales ; mais il eut l'habileté de proposer au roi, non pas l'établissement de tout un système nouveau, comme l'avait fait Turgot, mais la création, dans quelques provinces seulement et à titre d'essai, des nouvelles assemblées. Le but était d'arriver à la réalisation de la réforme fiscale : « Je n'ai pu, dit Necker, fixer mon attention sur l'état imparfait des impositions établies dans nos provinces et sur tout le bien qu'on y peut faire, sans être frappé des singuliers retards où l'on était à cet égard... c'est pour y remédier que j'ai proposé à votre Majesté de faire l'essai d'administrations provinciales, composées de propriétaires des

différents ordres. Les fonctions de ces Assemblées doivent se borner à répartir les impositions, à proposer à votre Majesté les formes les plus favorables à sa justice, etc... » (1).

La première assemblée provinciale fut créée en Berry le 12 juillet 1778 ; d'autres furent établies en 1779 et 1780 dans le Rouergue et à Moulins. En 1787, quand l'Assemblée des notables eut adopté un projet de Calonne sur les Assemblées provinciales, l'institution se généralisa. Ces assemblées se montrèrent animées d'un esprit libéral et réformateur et aboutirent à des résultats pratiques.

Elles furent guidées, dans leurs travaux, par les réformes accomplies dans leurs généralités par les intendants du Limousin, de l'Ile-de-France et de Haute-Guyenne.

L'Assemblée du Berry entra la première dans la voie des réformes en adoptant, en 1783, le système de répartition de la Haute-Guyenne. L'expérience réussit et, au bout de quelques années, la province du Berry devint un modèle que se proposèrent les autres généralités ; les méthodes de l'Ile-de-France, de la Champagne et de la Haute-Guyenne furent également discutées. Mais celle de cette dernière fut généralement préférée et s'établit ainsi en Picardie, en Normandie, en Poitou et en Touraine.

Ainsi se réalisait peu à peu une vaste transformation

1. Stourm, *op. cit.*, t. I, p. 81.

sur l'initiative même du pouvoir, guidé par l'opinion publique et qui tendait à l'établissement de l'égalité devant l'impôt par la disparition de l'arbitraire dans la taxation.

Le gouvernement, à la veille même de la Révolution, allait intervenir plus directement dans l'œuvre de la réforme des impôts, en proposant à l'Assemblée des Notables, réunie en 1787, la création d'une subvention territoriale en remplacement des vingtièmes et la transformation de la capitation.

La subvention territoriale était, dans le dernier état du projet, tel qu'il fut adopté par l'Assemblée, un impôt de répartition. Le contingent annuel devait être réparti, comme l'était la Taille, entre les provinces, les généralités, les élections, les paroisses et les contribuables ; mais la deuxième répartition était faite par les assemblées provinciales, sur tous les biens-fonds sans distinction. Un taux commun devait être formé pour l'ensemble du pays, et tout contribuable surtaxé pouvait faire réduire sa cote au niveau de ce taux commun. C'était, on le voit, le système de la Haute-Guyenne. La réforme générale de la taille, qui eût été la conséquence de la mise en vigueur de l'édit, n'eut pas lieu : l'opposition du Parlement la fit échouer.

Là ne se bornaient pas les projets du gouvernement. Calonne avait en effet présenté aux Notables un mémoire « sur l'établissement d'une capitation évaluée d'après l'occupation des maisons ». Il tendait à faire de la capi-

tation, impôt personnel, une taxe à base réelle frappant les revenus d'après un signe extérieur ; le loyer d'habitation.

« Le défaut de la capitation, disait le mémoire, est d'être arbitraire. Pour l'employer utilement, il n'est donc question que de lui donner une base, et ne peut-on pas en trouver une dans la valeur des maisons ? En effet, chacun occupe communément une maison proportionnée à sa fortune entière, quel qu'en soit le principe : la valeur d'une maison peut donc être le principe d'une équitable contribution (1) ».

Le projet fut rejeté par les notables : ils alléguèrent, pour l'écarter, la difficulté d'évaluer exactement les valeurs locatives, surtout dans les campagnes. Le mémoire n'en a pas moins un grand intérêt historique.

Il contient en effet les principes fondamentaux, qui deviendront plus tard ceux de la loi du 13 janvier 1791 sur la contribution mobilière et de notre législation actuelle sur la matière.

Les efforts faits pendant le règne de Louis XVI ne devaient pas être perdus : l'Assemblée Constituante, qui allait remanier la législation fiscale comme les institutions politiques et administratives, s'en inspira et n'eut qu'à utiliser les travaux préparatoires accumulés par les esprits réformateurs de l'Ancien Régime.

1. Cité par Stourm. *Op. cit.*, I, p. 45.

DEUXIÈME PARTIE

FORMATION DU SYSTÈME FISCAL MODERNE

CHAPITRE PREMIER

PRINCIPES FISCAUX DE L'ASSEMBLÉE CONSTITUANTE

§ 1. — *Réaction contre la personnalité de l'impôt*

La réforme fiscale fut, après l'établissement d'une Constitution, la principale préoccupation de l'Assemblée Constituante. Les cahiers rédigés dans les bailliages avant les élections, contenaient en effet une critique fort vive des impôts existants qui concernait, non seulement les privilèges, mais encore l'arbitraire de l'assiette : « Que les Etats Généraux, dit le cahier de la noblesse de Lyon, dans le choix des impôts à consentir ou à confirmer, ne perdent jamais de vue que les seuls impôts admissibles sont ceux qui se concilient le plus possible avec la libre jouissance des propriétés et donnent le moins de prise aux recherches vexatoires et à

l'arbitraire ». « Dans l'octroi des impôts, les Etats Généraux consentiront, par préférence, ceux qui sont le plus compatibles avec la liberté publique et individuelle, qui sont le plus susceptibles d'une répartition égale entre tous les citoyens et proportionnelle à leurs facultés respectives... »

Les mêmes instructions se retrouvent, exprimées dans des termes à peu près semblables, dans nombre de cahiers.

Plusieurs assemblées de bailliage demandèrent notamment qu'il fût fait un cadastre général pour toute la France, en vue de faciliter l'assiette de l'impôt foncier, en fournissant une base fixe et certaine de répartition.

Ainsi se manifestait, dans ces cahiers, véritables inspirateurs des réformes de la constituante, l'une des principales tendances que nous allons constater dans son œuvre fiscale : la réaction contre l'arbitraire dans la taxation.

C'est dans le document intitulé « l'Assemblée Nationale aux Français, relativement aux contributions publiques » que se trouvent résumés les principes de la constituante en matière d'impôts.

Dès le début, la préoccupation dominante se trouve indiquée dans une énergique condamnation de l'arbitraire des anciennes impositions : « Pourquoi les anciennes impositions étaient-elles devenues odieuses ? c'est qu'elles étaient réparties avec injustice ; c'est qu'elles étaient perçues ou avec cruauté ou avec un insolent dédain des droits et de la liberté des hom-

mes...» (1), et plus loin nous lisons : « La taille personnelle était arbitraire et les citoyens craignaient de se livrer à quelque jouissance, parce que tout signe d'aisance attirait sur eux une augmentation désordonnée d'imposition » (2). La capitation était divisée en trois branches : celle des taillables, dans les pays de taille personnelle et mixte, était répartie au marc la livre de la taille et en partageait toutes les injustices. Celle des villes franches était, pour les artisans, une addition aux frais de jurande, pour les autres citoyens, une taxe purement arbitraire (3) » .

L'Assemblée fait donc ressortir avec insistance l'incertitude de l'assiette des anciens impôts. Puis, résumant les résultats de ses efforts, elle indique en quelques mots la préoccupation constante qui l'a guidée dans son œuvre : « Elle a trouvé la plupart d'entre vous opprimés comme par une conquête et dans une sorte de guerre avec votre propre patrie. Les impôts étaient arbitraires ; leurs formes tyranniques révoltaient les âmes libres : leurs frais étaient énormes et leurs vexations également odieuses et ruineuses. Les nouvelles contributions, modérées au delà de vos espérances, suffiront. Leurs règles sont simples : vous y voyez à chaque article, un profond sentiment d'équité, d'égalité, d'amour pour la liberté de tous et de chacun (4). »

1. Finances. *Recueil de Brochures*, t. XII, n° 12, p. 3.

2. *Ibidem*, p. 19.

3. *Idem*.

4. *Ibid.*, p. 36.

Ces sentiments étaient en effet ceux du comité de l'imposition, chargé par l'Assemblée de préparer un plan de réorganisation financière. Ses principaux membres étaient : La Rochefoucauld, président, Dupont de Nemours, Defermont, Talleyrand, Rœderer. Tous condamnaient le système fiscal en vigueur et regardaient une transformation complète comme nécessaire.

La majorité du comité, et l'Assemblée elle-même étaient dominées par trois idées fondamentales : l'égalité des citoyens devant l'impôt, la nécessité d'établir un système simple, enfin la volonté d'éliminer complètement l'arbitraire. Cette dernière préoccupation fut, semble-t-il, dominante. Nous allons la retrouver dans les rapports faits au nom du comité et dans les discussions de chacune des nouvelles lois fiscales.

Les économistes avaient répandu l'opinion que, toute richesse venant de la terre, l'impôt, pour être rationnel et équitable, doit porter sur les produits des biens-fonds. Ce fut donc de l'établissement d'un impôt foncier que le comité se préoccupa tout d'abord et le 11 août 1790, La Rochefoucauld donna lecture de son rapport à l'Assemblée : « Votre comité, disait-il, vous proposera de restreindre actuellement la discussion au mode d'assiette et de répartition, non pas entre les départements et les districts, mais seulement entre les propriétaires dans l'intérieur des municipalités. » Ici se posait la question de la réalité de l'impôt.

Les principes dont entendait s'inspirer l'Assemblée

n'étaient pas douteux : elle voulait réaliser l'idéal poursuivi par les réformateurs de l'ancien régime, en établissant l'impôt foncier sur une base strictement réelle. Dans la séance du 11 septembre 1790, Dedelay, ouvrant la discussion sur les bases fondamentales du système d'impôts, disait : « Les propriétés visibles, légalement connues, dont le propriétaire ne peut dissimuler la valeur, qu'il ne saurait soustraire à l'inspection publique, et que je nommerai immobilières feront l'objet d'un genre d'impôt appelé direct, car il sera vraiment appliqué sur la chose même, d'après une connaissance exacte de son produit. » Dans l'instruction générale votée en vue de l'application de la loi, nous trouvons l'affirmation plus catégorique des mêmes principes : « La contribution foncière, y lisons-nous, a pour un de ses principaux caractères d'être absolument indépendante des facultés des propriétaires qui la paient ; elle a sa base sur les propriétés foncières et se répartit à raison du revenu net de ces propriétés : On pourrait donc dire avec justesse que c'est la propriété qui seule est chargée de la contribution et que le propriétaire n'est qu'un agent qui l'acquitte pour elle... (1). » La réalité de l'impôt était donc bien le but poursuivi. Était-elle assurée par le projet soumis à l'Assemblée ?

Il faut bien reconnaître que, malgré leur vif désir de bannir tout arbitraire de leur système, ses auteurs avaient complètement échoué. « Pour que la répartition

1. Duvergier, t. II, p. 45.

pût se bien faire, il faudrait sans doute un cadastre », lisons-nous dans le rapport du 11 septembre 1790, « dans la plus grande partie du royaume il n'y en a pas et même dans celle où il existe il est imparfait. » On ne pouvait songer cependant à ajourner les réformes jusqu'au jour de l'achèvement d'un nouveau cadastre. Il fallait donc répartir par d'autres moyens les 240.000.000 que l'on demandait à l'impôt foncier, tout en lui donnant ce caractère de réalité dont la nécessité avait été reconnue au cours de la discussion.

Le problème était à vrai dire insoluble ; l'Assemblée se borna donc à prescrire, en vue de l'assiette de l'impôt, la formation, par municipalités et par sections, de répertoires indicatifs des propriétés foncières ; leur nature et leur contenance devaient être indiquées par la déclaration des contribuables. « Aussitôt que ces opérations préliminaires seront terminées, dit l'article 5 du titre II, les officiers municipaux et les commissaires adjoints feront *en leur âme et conscience*, l'évaluation du revenu net des différentes propriétés foncières de la communauté, section par section (1). » Ainsi, la loi de 1790 confie la tâche si délicate de l'évaluation des revenus aux officiers municipaux et à des commissaires élus par le conseil général de la commune ; c'était revenir aux errements antérieurs et à l'arbitraire qu'on avait voulu bannir. Aussi l'instruction croyait-elle devoir ajouter au

1. *Ibid.*, p. 40.

texte de l'article 5 un commentaire qui suffit à montrer quelles faibles garanties présentait la loi nouvelle contre l'arbitraire des évaluations.

« Cette opération, dit le texte, exige de la part de ceux que la confiance de leurs concitoyens en aura chargés, un désintéressement et une impartialité qui leur fassent en quelque sorte méconnaître quel est le possesseur de la propriété dont ils évaluent le revenu. » Une longue expérience avait montré, sous l'ancien régime, combien peu sont observées ces sortes de prescriptions. Du moins montrent-elles clairement quelle fut la préoccupation dominante de l'Assemblée et les principes dont elle s'inspira.

Ils allaient d'ailleurs apparaître plus nettement dans la discussion de la loi sur la contribution mobilière. Le principe en était accepté d'avance, elle était le complément nécessaire de l'impôt foncier et frappait les ressources provenant « des salaires publics ou privés, des revenus d'industrie, des biens mobiliers ». Les deux taxes devaient constituer, par leur ensemble, un impôt réel sur les revenus.

Le principe admis, restait à résoudre la grosse question de l'assiette. Ici, l'Assemblée trouva des précédents et n'eut qu'à s'inspirer des projets de réformes présentés à l'Assemblée des notables de 1787. On se souvient qu'un mémoire déposé par Calonne proposait de donner pour base à l'assiette de la capitation, le loyer des maisons. C'est ce projet que reprit le comité d'imposition et qu'il exposa à l'Assemblée, par la voix de son rappor-

teur Defermon. Son but était de supprimer l'arbitraire par la création d'une taxe assise sur le signe extérieur le plus significatif du revenu. « Si la répartition est abandonnée à l'arbitraire d'un seul homme ou de plusieurs, dit le rapport, c'est exposer le contribuable à une guerre continuelle et ne lui laisser aucun moyen d'obtenir justice : il faut que la base de la contribution ne soit pas incertaine et il est impossible de perpétuer l'ancien régime de l'arbitraire (1). » La « base certaine » proposée par le comité était le loyer d'habitation. « Le prix du loyer des maisons, dit La Rochefoucauld dans son rapport sur le système général d'impôts, n'est pas une mesure d'une exactitude rigoureuse ; mais c'est encore la moins imparfaite que l'on ait pu trouver : il est en général vrai que chacun est logé suivant ses facultés. »

Mais ces propositions rencontrèrent dans l'Assemblée des adversaires tenaces : le groupe le plus considérable était formé des partisans de l'impôt sur le revenu global. Ramel Nogaret s'en fit l'interprète dans la séance du 22 octobre 1790 : « La contribution personnelle, dit-il, est la plus difficile à répartir. Les bases que propose le comité me paraissent absolument inégales et prêteraient à l'arbitraire. Tel particulier est fort riche qui n'a qu'un chétif logement et tel autre qui n'a qu'un revenu très modique en a un considérable. Je pense que la contribution personnelle doit être répartie d'abord par l'Assemblée

1. Rapport au nom du comité d'imposition, présenté par Defermon le 19 octobre 1790.

nationale sur les départements, par les départements sur les districts, par les districts sur les municipalités et par les municipalités sur les contribuables, à raison de leurs facultés. » Le représentant Bianzat, dans la même séance, vint reprocher au comité l'arbitraire de son système. « Je demande que l'on décrète simplement que la contribution personnelle aura pour base la qualité de citoyen actif et les facultés des contribuables. Cette mesure, ajoutait-il, serait la moins sujette aux inconvénients et il faut bien avoir quelque confiance aux municipalités. »

Le comité se montra très opposé à ce système d'impôt global sur le revenu constaté, par crainte de l'arbitraire ou de la fraude, suivant que le mode d'assiette serait la taxation d'office ou la déclaration. Son projet avait l'avantage d'éviter l'une et l'autre. Il proposait sans doute un impôt global sur le revenu mobilier, mais il s'agissait du revenu présumé, non du revenu constaté. Le rapporteur d'ailleurs ne se faisait pas illusion sur l'exactitude de la présomption choisie par le comité : « Nous avons pensé, dit-il, que la base d'évaluation *la moins fautive* et la plus générale serait le loyer d'habitation. » Quant aux erreurs inévitables, l'Assemblée devait les juger peu importantes pour deux motifs : la somme relativement faible demandée à l'impôt mobilier et le taux très réduit applicable à cette fraction du revenu. Le comité maintint ses propositions et le principe de l'impôt basé sur les signes extérieurs fut adopté

dans la séance du 22 octobre 1790, après une énergique intervention de Rœderer, qui sut écarter les objections des adversaires du projet par une allusion aux abus de l'impôt personnel sous l'ancien régime. « Nous avons établi, dit-il... que pour atteindre les propriétaires de capitaux mobiliers qui n'ont ni surface, ni étendue, il fallait se livrer à des dispositions conjecturales. Que vous propose-t-on ? Que les municipalités établissent arbitrairement (et ce mot seul fait trembler), établissent arbitrairement la contribution personnelle sur les différents contribuables. » La taxation directe des revenus fut donc définitivement écartée et remplacée par le principe nouveau de la taxation basée sur les signes extérieurs.

Il était d'ailleurs appliqué, dans la loi même du 13 janvier 1791, de deux manières bien différentes. L'impôt mobilier se composait en effet :

1° D'une taxe sur la richesse mobilière évoluée d'après le loyer d'habitation ;

2° De taxes somptuaires sur les domestiques et les chevaux.

Ces dernières étaient assises directement sur les signes extérieurs de la richesse. En ce qui concerne la cote mobilière, par contre, le revenu lui-même était taxé et le signe extérieur, le loyer, n'était qu'une mesure destinée à en déterminer l'importance.

Quel que fût d'ailleurs le rôle précis du signe extérieur, dans les deux cas, la réalité de l'assiette était assurée par le système adopté.

On l'a cependant contesté, en accusant les législateurs

de 1791 d'avoir introduit la progressivité dans la loi. Le reproche est exact pour les taxes somptuaires, mais n'a pas, on le voit, grande importance. Pour la cote mobilière au contraire il ne paraît pas fondé. Sans doute, les revenus présumés d'après le chiffre des loyers ne leur étaient pas proportionnels, mais augmentaient progressivement : un loyer de 100 livres et au-dessous représentait un revenu double ; un loyer de 100 à 500 livres représentait un revenu non plus double, mais triple ; un loyer de 12.000 livres représentait un revenu douze fois et demie plus fort. On a voulu voir dans cette progressivité dans l'évaluation une progressivité dans la taxation. Les deux choses sont cependant bien différentes. Partant de cette idée que la part du revenu employée au logement est d'autant plus forte que les fortunes sont plus faibles, le législateur de 1791 avait cru pouvoir établir, entre le loyer et la fortune, une relation déterminée : mais « si les revenus mobiliers étaient évalués par la loi de 1791 suivant une échelle progressive, l'impôt mobilier établi par cette loi était proportionnel au revenu présumé des contribuables (1).

Cette prétendue progressivité n'avait donc pour but que de maintenir la proportionnalité.

La ferme volonté d'établir le nouveau système d'impôts sur une base réelle allait se manifester encore

1. Rapport de M. Mathieu Bodet à l'Assemblée nationale, 31 mai 1875.

lorsque les nécessités budgétaires obligèrent le comité des finances à proposer à l'Assemblée un impôt qui ne figurait pas dans son plan primitif et qui devint la contribution des patentes. Les inconvénients des vingtièmes d'industrie étaient encore trop présents à tous les esprits pour qu'on pût songer à taxer directement les revenus industriels et commerciaux ; le nouvel impôt d'ailleurs était pour ainsi dire un cas particulier de la taxation des revenus mobiliers : le mode d'assiette adopté par la loi du 13 janvier 1791 devait logiquement s'appliquer ici encore. La patente fut donc assise à raison du loyer des locaux occupés par le commerçant ou l'industriel. Mais la base de l'impôt était le signe extérieur lui-même et non pas le revenu présumé.

§ 2. — *L'impôt personnel dans le système fiscal de la Constituante. — Son caractère.*

Au milieu de ce système d'impôts directs réels, si homogène dans sa conception, l'impôt personnel, créé par la loi du 13 janvier 1791, paraît une anomalie.

L'article 4 de la loi disait : « La partie de la contribution commune à tous les habitants aura pour base de répartition les facultés équivalentes à celles qui peuvent donner la qualité de citoyen actif... » Et l'article 11 ajoutait : « La partie de la contribution qui sera établie à raison des facultés équivalentes à celles qui peuvent donner le titre de citoyen actif, sera fixée à la valeur de

trois journées de travail dont le taux sera proposé pour chaque district, par la municipalité de son territoire et par arrêté pour chaque département (4). » C'est donc une capitation qu'établit la loi de 1791, c'est-à-dire l'impôt personnel sous sa forme la plus primitive.

Aucune contradiction de principe n'existe cependant entre les deux parties de la loi. Alors en effet que l'impôt mobilier procède d'une idée purement fiscale, l'impôt personnel fut établi principalement dans un but politique. « Il nous a paru, dit le rapporteur Defermon, que le titre précieux de citoyen actif, en rappelant aux Français les avantages de leur constitution, devait leur rappeler leurs obligations et nous avons cru entrer dans les vues de la constitution de faire payer à chacun des citoyens actifs une contribution directe qui prévienne toute difficulté sur leur qualité. » L'impôt personnel, dans l'esprit du législateur révolutionnaire, est donc lié à la qualité de citoyen actif, il en est la condition ; et la constitution du 14 septembre 1791 consacrera le principe dans l'article 1 de sa section II en disant : « Pour obtenir la qualité de citoyen actif il faut... payer dans un lieu quelconque du royaume une contribution directe au moins égale à la valeur de trois journées de travail et en représenter la quittance. »

L'impôt personnel de 1791 est donc ce que l'on peut appeler un impôt électoral. Le citoyen qui, par son vote, prend part à la direction des affaires de l'Etat, doit

1. Duvergier, t. II, p. 175.

contribuer aux charges publiques au moins pour un minimum fixé par la loi : on espère ainsi lui rappeler qu'au droit qu'il exerce correspond un devoir. Tels sont les motifs qui déterminèrent l'Assemblée à sanctionner les propositions de son comité touchant l'impôt personnel.

La modicité de la taxe permit d'ailleurs d'éviter tout arbitraire dans la répartition, en en faisant un impôt strictement égal pour tous, une capitation proprement dite, et non pas une capitation graduée. Aussi les discussions qui eurent lieu à la Constituante sur le principe de l'impôt eurent-elles pour objet unique son opportunité politique : le point de vue fiscal fut passé sous silence. L'institution de la contribution personnelle ne vint pas rompre l'unité de doctrine qui caractérise l'œuvre financière de l'Assemblée. A tous elle apparaissait ce qu'elle est restée à nos yeux, une mesure politique plus encore que fiscale.

§ 3. — *L'Assemblée constituante et les impôts indirects*

Dans un système fiscal dont le principe fondamental était la réalité, les impôts indirects paraissaient devoir tenir une place importante. Il n'en fut rien cependant ; des impôts indirects existant sous l'ancien régime, la Constituante ne conserva que les droits d'enregistrement et de timbre et les douanes. Les monopoles fiscaux et les aides furent supprimés. S'appuyant sur

ce fait, les adversaires des impôts indirects et de la réalité ont parfois prétendu continuer la tradition révolutionnaire. Aussi est-il intéressant de montrer quels furent les véritables motifs de la décision prise par le législateur de l'époque.

Les impôts indirects en général, et particulièrement le monopole du sel et les aides étaient considérés par les populations de l'ancienne France comme les plus vexatoires, non pas surtout à cause des sommes qu'ils demandaient au contribuable, mais parce que leur perception exigeait des inquisitions gênantes et des formalités nombreuses, parce que leur législation, variable avec les provinces, et d'une complication extrême, était une source perpétuelle de contraventions et d'amendes. Ces vices avaient été signalés par les écrivains de la fin du xvii^e siècle. Boisguillebert, dans le chapitre VIII, du *Factum de la France* en fait une critique très vive et leur attribue le mauvais état économique du pays. Dans un écrit anonyme paru en 1763 : *L'Antifinancier*, on peut lire : « La régie des aides est destructive de toutes les lois, de toute liberté, de toute police et de toute équité. Le souffle empoisonné qui s'exhale du fond de l'hôtel des Fermes se répand sur toute la France et infecte tout. Il ne s'en faut plus que du pain et de l'eau pour que les financiers aient corrompu toutes les sources de la vie (1). »

Il est facile de se rendre compte de l'aversion que les

1. Recueil de brochures concernant les Finances, t. I, n° 13, p. 51.

taxes indirectes en général, et spécialement les droits d'aides, inspiraient aux populations en parcourant les cahiers rédigés dans les bailliages en vue de la réunion des Etats généraux. Dans la plupart d'entre eux on relève, parmi les réformes financières réclamées, la suppression des aides. « Le droit d'aides, déclare le Tiers du bailliage de Nantes, a été la source de tant de vexations et d'injustices criantes, il s'est étendu dans une proportion si effrayante, que son nom seul est devenu un cri d'alarme pour l'habitant des villes et des campagnes. Il est d'ailleurs frappé de deux vices intolérables : 1° Il est inintelligible, inconnu dans ses détails au point qu'il exige une langue à part ; 2° Il est accompagné de visites et d'une inquisition qui blesse la liberté civile (1). »

Le tiers de Château-Thierry appelle les aides « l'impôt le plus désastreux de tous ceux qu'il supporte... impôt qui par ses entraves et ses vexations, fait le supplice du peuple » (2).

L'animosité populaire se manifesta par des actes de violence dès le début de la Révolution : les barrières des octrois furent renversées, les bureaux de la ferme générale pillés et le paiement des droits refusé. Ces faits eurent une grande influence sur les décisions de l'Assemblée. Son comité de l'imposition, en présence des nécessités budgétaires, lui avait tout d'abord pro-

1. Cité par Gomel, *Histoire financière de l'Assemblée constituante*, t. I, p. 87.

2. *Ib.*, p. 88.

posé et fait accepter le maintien des droits d'aides et des droits d'entrée. La réforme des impôts indirects devait, dans sa pensée, se borner à la transformation immédiate de l'impôt sur le sel et à la suppression des traites à l'intérieur. « Des droits sur les boissons et sur les entrées des villes devront être conservés parce que vos besoins sont grands » disait La Rochefoucauld dans son rapport du 18 août 1790. En effet, les lois du 3 novembre 1789 et 31 janvier 1790 maintinrent provisoirement les impôts de la gabelle et des aides, en attendant qu'il fût pourvu à leur remplacement. Mais ces sages résolutions furent abandonnées en présence du mouvement d'opinion qui se manifesta dans le public. Successivement l'Assemblée abolit la gabelle le 26 mars 1790, les droits d'aides le 2 mars 1791, le monopole des tabacs le 14 février, non sans hésitations d'ailleurs ; la situation financière commandait en effet la prudence : convenait-il de se priver du secours des impôts indirects alors que le nouveau système n'avait pas encore fait ses preuves ?

L'Assemblée fut donc, sur ce point, entraînée plus loin qu'elle n'eût voulu par les mouvements de l'opinion publique.

Ses doctrines économiques elles-mêmes la rendirent, il est vrai, plus facilement accessible à cette influence. Les esprits en effet étaient alors dominés par les théories des physiocrates, très hostiles aux taxes de consommation. Si l'Assemblée maintint d'abord, à titre provisoire les impôts indirects, ce fut uniquement par

un sentiment de prudence : « Les principes établissent les contributions directes, la nécessité exige les contributions indirectes » disait Camus, membre du comité des finances. Cette opinion était celle de la plupart des constituants. L'impôt indirect leur apparaissait, non seulement gênant pour le commerce et oppressif pour les contribuables, mais encore arbitraire dans son assiette et faisant double emploi avec l'impôt foncier, ce qui le rend, suivant l'expression de Mercier de la Rivière, « incompatible avec l'ordre essentiel des sociétés » (1) et destructif de la richesse.

C'est donc principalement à des considérations d'ordre politique et accessoirement à l'ascendant des théories économiques, alors en faveur, qu'il faut attribuer la suppression de la plupart des impôts indirects par la Constituante. Jamais en effet dans les rapports ou dans les discussions de l'époque on ne trouve formulé contre eux le reproche d'injustice qui leur est adressé de nos jours. On ne séparait pas alors l'idée de justice de celle d'égalité devant la loi. Les impôts indirects furent condamnés comme vexatoires et antiéconomiques, mais non pas comme injustes parce que réels. Il n'y eut donc pas là échec au principe de la réalité.

Ce principe qui est, nous venons de le voir, à la base du système fiscal créé par la Constituante, fut, sous la Révolution même, l'objet de graves, mais peu durables atteintes.

1. Mercier de la Rivière. *L'ordre naturel des sociétés politiques*. Collection des principaux économistes, t. II, p. 475.

Des difficultés s'étaient élevées dans l'application de la loi du 13 janvier 1791 sur l'impôt mobilier. La Convention, devant les plaintes formulées, réduisit d'abord de moitié les tarifs de la cote mobilière et de la cote d'habitation (29 novembre 1793), un an après, elle suspendit l'exécution de la loi (12 janvier 1795, loi du 23 nivôse an III). Cependant les besoins financiers exigeaient l'établissement d'un impôt sur la fortune mobilière. Ce fut l'objet de la loi du 25 juillet 1795 qui, sous le nom de contribution mobilière, établissait des impôts somptuaires progressifs sur les domestiques, les cheminées, les poêles, les chevaux et les voitures : cette transformation de l'impôt mobilier en impôt sur le luxe était un premier pas dans la voie qui allait conduire le Directoire au rétablissement de l'impôt personnel. Le 1^{er} août 1797 en effet (14 thermidor an V) l'impôt personnel mobilier devint un impôt sur le revenu global, directement assis sur les facultés contributives : il se composait d'un impôt personnel variable de 30 sous à 120 livres et d'un impôt mobilier assis en raison des produits et revenus déduction faite des charges. On se trouvait donc ramené aux errements de l'ancien régime. Si le principe était mauvais, les mesures d'application l'étaient plus encore : « Pour procéder à la répartition dans l'intérieur de chaque commune, disait l'article 7 de la loi, il sera formé un jury d'équité. Les taxes seront fixées à la majorité absolue des suffrages des jurés (1). » Telles sont les mesures auxquelles on

1. Duvergier, t. X, p. 8.

aboutissait, quelques années seulement après les critiques si véhémentes qu'avaient provoquées les impôts directs de la royauté. Les effets ne tardèrent pas à se faire sentir : l'arbitraire des jurys, pouvant s'exercer dans une large mesure pour la cote personnelle et n'ayant aucun frein pour la cote mobilière, les mêmes abus et les mêmes plaintes qu'avaient suscités la taille personnelle, les vingtièmes et la capitation se reproduisirent.

Aussi, dix-sept mois à peine après sa promulgation, la loi du 1^{er} août 1797 fut-elle remplacée par celle du 23 décembre 1798, qui marque un retour définitif aux principes de la réalité de l'impôt et fixe les traits essentiels qui caractérisent notre législation actuelle sur l'impôt personnel mobilier. La nouvelle loi rétablit l'impôt personnel équivalant à la valeur de trois journées de travail ; l'impôt mobilier devint une taxe assise directement sur le signe extérieur du revenu, sur le loyer.

La réapparition de la personnalité dans notre système fiscal fut donc de courte durée et se réduisit à la manifestation, en matière d'impôts, des tendances démagogiques dont souffrait alors le pays. Les principes affirmés par la Constituante et rétablis par ceux-là mêmes qui les avaient méconnus restèrent désormais à la base de la législation qui, durant les premières années du XIX^e siècle, allait accuser plus complètement encore le caractère de réalité de l'impôt.

CHAPITRE II

LES PROGRÈS DU PRINCIPE DE RÉALITÉ DE L'IMPOT EN FRANCE

Le désordre qui régnait dans les finances depuis le début de la Révolution, joint à des dépenses militaires considérables, créait dans les premiers budgets réguliers que put établir le Directoire un déficit constant, qu'il devenait nécessaire de combler par des ressources normales. Ces difficultés financières, qui se prolongèrent pendant les premières années du Consulat, allaient devenir la cause déterminante d'un développement rapide de la fiscalité. Cette période de transition, qui devait donner à notre système d'impôts la physionomie qu'il garde encore aujourd'hui est caractérisée par la prédominance du point de vue pratique et utilitaire et forme antithèse avec la période précédente, où les considérations théoriques avaient tenu la première place et déterminé les décisions du législateur.

Elle débuta par l'établissement, le 4 frimaire an VII, de la contribution des portes et fenêtres.

L'adaptation de cet impôt, d'origine anglaise, au système fiscal français de 1798 présenta tous les caractères

d'un expédient financier : ce fut en effet une taxe de superposition à la contribution mobilière ; sa création détruisait l'harmonie du plan primitif. Mais du moins se rattachait-il nettement aux conceptions qui avaient inspiré les lois antérieures, par son caractère d'impôt réel sur un signe extérieur de la richesse. Les courts débats auxquels le projet donna lieu firent ressortir le souci persistant du législateur d'établir une taxe d'une perception facile. « La seule chose à laquelle le corps législatif doit s'attacher, dit le rapport Legrand aux Anciens (1), c'est de choisir un impôt qui présente... la facilité dans l'assiette » et le député Cornet disait dans la séance du 4 du même mois : « On est généralement convenu que cet impôt pèserait peu sur les individus et qu'il serait d'une perception facile. C'en est assez, ce me semble, pour en autoriser l'établissement (2). » Le rapport aux Cinq-Cents rappelant plus directement les principes disait : « La contribution des portes et fenêtres n'occasionnera ni révolte, ni inquisition, ni les établissements d'un fisc curieux et d'une aristocratie bureaucratique, qui semble menacer la République (3). » Ainsi, pressé par les nécessités budgétaires, le Directoire demandait encore ses ressources à l'impôt réel comme étant le plus commode à percevoir et le plus supportable.

Les difficultés financières en se prolongeant amenèrent

1. Séance du 1^{er} frimaire an VII. *Moniteur* du 3.

2. *Moniteur* du 11 frimaire an VII.

3. Rapport présenté le 27 vendémiaire an VII.

le gouvernement à envisager comme nécessaire le rétablissement au moins partiel des impôts indirects. Dès l'an IV le ministre des Finances disait : « Il faut peut-être un grand courage pour oser replacer sur la liste des revenus publics le produit de certaines contributions que des déclamations, fondées sur des abus qui ne peuvent plus renaître, ont discréditées dans l'opinion publique (1). »

Dans les assemblées mêmes, des partisans des impositions naguère si vivement condamnées se révélaient : on entendit invoquer en leur faveur les arguments encore reproduits de nos jours : la facilité de perception et la productivité. « Selon notre collègue Bailleul, disait dans la séance du 12 vendémiaire an VII le député Groscaussand Dorimont, les impôts indirects sur les objets de consommation sont les moins onéreux, les plus insensibles et d'une répartition plus égale. Cette proposition quoique généralement vraie, souffre des distinctions (2). » Ces déclarations sont significatives et montrent qu'un revirement profond s'était produit dans les esprits. Les discussions concernant l'impôt sur le sel et le monopole des tabacs montrèrent que la restauration des impôts indirects n'était plus éloignée. En l'an VII, on rétablit l'octroi dans un certain nombre de villes, notamment à Paris. Mais les assemblées n'osèrent pas en venir à des mesures

1. Cité par Stourm, *Fin. de l'ancien régime*.

2. Conseil des Cinq-Cents. *Moniteur* du 16 vendémiaire.

plus générales. C'est au début du premier Empire seulement que reparurent successivement, les droits sur les boissons en 1804, sur le sel en 1806 et le monopole des tabacs en 1808.

Il nous reste, pour en finir avec les progrès de la réalité de l'impôt pendant notre période, à parler de la vaste réforme de l'impôt foncier entreprise par le gouvernement impérial en 1807. En transformant l'assiette de la contribution foncière, elle devait lui conserver dans l'application le caractère de réalité consacré par la loi de 1790. L'Assemblée constituante avait dû, faute de temps, pourvoir à l'exécution de cette loi par des mesures fort imparfaites. Confiant à des commissions locales l'évaluation des revenus fonciers, elle laissait une large place à l'arbitraire qu'on avait tant reproché aux anciennes tailles. Strictement réel dans son principe, l'impôt foncier devait fatalement rester dans son application fortement imprégné de personnalité. Seule la confection d'un cadastre pouvait lui donner une base vraiment certaine. Il faut attendre jusqu'en 1807 pour en voir ordonner et commencer l'exécution. La réforme avait fait, dès le début du gouvernement consulaire, l'objet d'études et de travaux sérieux ; la tâche était difficile, car rien n'avait été fait en ces matières depuis le début de la Révolution (1).

1. Les assemblées révolutionnaires n'avaient pris en cette matière que des résolutions de principe. Voyez notamment : Décret du 21 août-16 octobre 1791, autorisant les administrations de département à ordonner la levée des plans du territoire et l'évaluation du revenu d'une commune sur la demande du conseil municipal. Décret du 16-23 sep-

Mais l'urgence d'une réforme ne permettait pas d'hésiter :
« Une grande tâche reste à remplir, dit Gaudin dans un compte-rendu aux consuls du 1^{er} ventôse an IX, celle de faire disparaître les vices reconnus dans le département général des contributions directes... les plaintes deviennent si universelles et si vives que le gouvernement ne peut se dissimuler la nécessité de s'occuper sérieusement des moyens de tranquilliser les esprits (1). »

La formation d'un cadastre était donc décidée en principe dès le début du régime nouveau. Mais les hésitations concernant la méthode à suivre retardèrent le début des travaux. Il apparut enfin comme nécessaire de se résigner à l'exécution lente et coûteuse d'un cadastre parcellaire ; la création en fut ordonnée le 15 septembre 1807. Le travail ne devait se terminer qu'en 1845.

Telles sont, brièvement rappelées, les mesures qui achevèrent de donner à notre système fiscal sa physiologie définitive en le constituant sur des bases strictement réelles. Des deux principes en lutte : réalité et personnalité, le premier triomphait.

Il faut voir maintenant ce qu'en a donné en France l'application déjà plus que séculaire.

tembre même année sur le mode de procéder à la levée des plans. Création d'un bureau du cadastre. Décret du 27 janvier-11 février 1794, prescrivant la présentation d'un projet de décret sur la confection d'un livre des propriétés territoriales.

1. Cité par Stourm, *op. cit.*, p. 196.

TROISIÈME PARTIE

LA RÉALITÉ DE L'IMPÔT DANS NOTRE SYSTÈME FISCAL MODERNE

CHAPITRE PREMIER

LES FORMES DE LA RÉALITÉ

L'impôt réel dans notre législation moderne se présente sous deux formes parfaitement distinctes, suivant que la matière imposable est ostensible ou au contraire facilement dissimulable. Dans le premier cas, l'impôt frappe directement le revenu ; il est un impôt sur la recette ; dans le second, le fisc atteint le contribuable par un détour, en taxant non plus le revenu lui-même, mais certains faits considérés comme la manifestation extérieure du revenu : il devient un impôt sur la dépense.

De ces deux aspects de la réalité, le premier ne se rencontre qu'à titre exceptionnel ; on le trouve seulement dans l'impôt foncier et dans l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

On sait comment fut organisée par la loi de 1807 l'imposition des revenus fonciers. Les opérations d'art d'une part, le classement et la classification des parcelles de l'autre, aboutirent à l'établissement d'un cadastre où chaque propriété ou fraction de propriété se vit assigner un revenu net présumé, sur lequel devait porter l'impôt ; ce revenu net, évalué d'après l'étendue des propriétés et la nature des cultures, fut en principe fixé une fois pour toutes, et, malgré les mesures législatives prises plus tard pour atténuer cette fixité évidemment irrationnelle, il est resté depuis invariable aux yeux du fisc.

Le résultat de cette fiction est de rompre, dans la réalité, toute proportionnalité entre l'impôt et le revenu. On peut être tenté, dans ces conditions, de voir dans les bases sur lesquelles le cadastre a cru pouvoir établir ses présomptions, de simples signes extérieurs d'un revenu approximatif et qui, très souvent, sont entachés d'une inexactitude flagrante. Mais à ne considérer que la lettre de la loi, le caractère de l'impôt foncier n'est pas douteux : le revenu cadastral est, par définition, le revenu net véritable, directement connu de l'administration et frappé de même par elle.

La loi du 8 août 1890 d'ailleurs, est venue en ce qui concerne l'impôt foncier des propriétés bâties, mettre le droit d'accord avec le fait, en prescrivant que la taxe serait assise, non plus sur les évaluations cadastrales de 1807, mais sur le revenu net réel directement constaté par une évaluation décennale.

L'impôt de 4 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières est le second de nos impôts directement assis sur le revenu réel. Il atteint les bénéfices de toute nature (bénéfices annuels des parts d'intérêt ou de commandite, dividendes d'action, intérêts d'obligations, etc.), distribués par une société, ou plus généralement par une collectivité quelconque. Ces revenus sont, par leur nature même, livrés à la publicité. La taxe ne porte pas, en effet, sur les bénéfices réalisés, mais seulement sur les bénéfices distribués, pour lesquels toute dissimulation est impossible par suite du fonctionnement même des entreprises frappées. La preuve de la distribution résulte des extraits de délibérations, comptes rendus et autres documents qui sont produits à l'administration de l'enregistrement et reçoivent, par ailleurs, une large publicité. L'impôt trouve donc ici un terrain extrêmement favorable, le plus favorable certes qu'on puisse imaginer, puisque les sociétés ont un intérêt évident à distribuer les dividendes les plus élevés possibles et à publier les résultats favorables de leurs exploitations. Le fisc se trouve donc ici en présence de déclarations spontanées et non suspectes de dissimulation.

Aussi, dès que l'organisation même des sociétés ou collectivités ne les oblige plus à publier leurs revenus imposables, ce système se transforme : le fisc, sans abandonner le système de la taxation réelle, directe, recourt au procédé des présomptions ; pour atteindre les revenus provenant de commandites ou parts d'inté-

rêts, quand leur importance n'a pas été constatée publiquement par une assemblée générale d'actionnaires ou un conseil d'administration, la loi évalue les bénéfices distribués à 5 0/0 soit du prix de cession de l'année précédente, soit du montant du capital social ou de la commandite.

Nous trouvons donc ici, comme en matière d'impôt foncier, la taxation directe de la recette. C'est qu'il s'agit, dans les deux cas, de revenus peu dissimulables par leur nature ; d'autre part, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières n'est exigé directement que de contribuables fictifs, faisant l'avance de l'impôt, mais pouvant le récupérer, aux termes de la loi, sur ceux que vise réellement le fisc : l'actionnaire ou l'obligataire dont le revenu se trouve frappé à sa source même. Ce résultat, qui est semble-t-il le meilleur qu'il soit possible d'atteindre, est obtenu grâce à la présence de ces intermédiaires, de ces personnes morales qui font l'avance de l'impôt et ne peuvent avoir, en ce qui touche la constatation directe des revenus, les mêmes susceptibilités que les particuliers.

Aussi, dès que le fisc se trouve dans la nécessité de s'adresser directement à ceux-ci, recourt-il à ce qu'on a appelé le système des signes extérieurs, ou plus généralement et plus exactement à l'impôt sur la dépense. Il renonce à connaître le revenu lui-même : il l'évalue approximativement au moyen de présomptions ; il est bien évident qu'on dépense d'autant plus qu'on a des

ressources plus considérables ; la dépense est une mesure de la fortune comme la recette même. Tel est le principe sur lequel repose, non seulement l'assiette de nos trois impôts mobilier, des patentes et des portes et fenêtres ; mais encore celle de tous nos impôts de consommation. Grâce à lui, la réalité peut être étendue à la taxation de revenus qui, par leur nature, semblaient devoir subir une imposition directe et forcément incertaine, par voie de déclaration contrôlée. Mais la réalité n'a plus ici le même caractère que précédemment ; elle est pour ainsi dire indirecte et artificielle : l'impôt ne porte plus sur la chose même visée par le fisc, mais sur les signes qui la remplacent à ses yeux.

Envisagé dans son application à la perception de l'impôt direct, le système de l'impôt sur la dépense prend le nom de système des signes extérieurs.

Son adoption par le législateur révèle le souci de donner à tout impôt une base certaine et aussi la crainte de mécontenter le contribuable par des mesures jugées inquisitoriales. Ce fut, nous l'avons vu, la préoccupation dominante du législateur révolutionnaire ; c'est encore celle des partisans de notre système fiscal actuel.

Mais pour qu'une législation basée sur ces principes soit viable, il faut que les signes extérieurs choisis soient à la fois d'une constatation commode et d'une signification suffisamment précise pour réaliser un minimum de justice.

Cette dernière partie du problème présente des difficultés telles que beaucoup l'estiment insoluble ; s'il est

vrai que, prise dans son ensemble la dépense soit dans une certaine mesure en relation avec l'importance du revenu, il est bien évident aussi qu'on ne saurait préciser davantage et affirmer qu'elle est toujours proportionnelle à la recette. L'impôt de consommation est cependant basé sur ce principe contestable. Aussi, dans un système fiscal où sa place est considérable, apparaît-il comme plus nécessaire encore de choisir, pour l'assiette de l'impôt direct, des signes extérieurs révélant avec précision l'importance du revenu.

L'application du système peut être comprise de deux manières bien différentes.

En premier lieu, on peut établir une échelle de rapports légaux entre le chiffre de la dépense choisie comme signe extérieur et l'importance du revenu.

Ce fut le système adopté par l'Assemblée constituante quand elle établit son impôt mobilier. Le législateur, nous l'avons vu, fixa le rapport qu'il estimait exister entre le loyer et le revenu, et ce rapport variait suivant une échelle décroissante, en raison inverse de l'importance des valeurs locatives.

Le loyer était donc bien là un simple indice permettant une évaluation empirique et approximative, sans doute, mais moins arbitraire que l'évaluation directe.

Cet arbitraire, purement légal, parut cependant devoir être écarté. De là une conception toute différente du système adopté en France depuis la loi du 23 décembre 1798. Elle consiste à rejeter toute détermination légale d'un rapport variable entre la dépense et le revenu corres-

pondant, ou, plus exactement, à adopter un rapport uniforme : la proportionnalité. L'impôt n'est plus alors assis sur le revenu, mais sur le signe extérieur lui-même ; il devient un impôt de consommation.

C'est le caractère qu'ont pris trois de nos grandes contributions directes : la personnelle-mobilière, l'impôt des patentes et celui des portes et fenêtres.

Notre système fiscal se trouve donc avoir pour base principale, sinon unique, le plus réel des impôts : la taxe sur la consommation.

CHAPITRE II

LA VALEUR PRATIQUE DU PRINCIPE DE RÉALITÉ DE L'IMPÔT

La question doit être examinée à deux points de vue bien différents : celui de la commodité du système et celui de la justice qu'il permet de réaliser dans la répartition des charges.

SECTION I

Commodité du système.

Tout impôt implique pour le contribuable une gêne qui, réduite au minimum, se résume dans le sacrifice pécuniaire qu'il doit consentir. Ce minimum, l'impôt réel peut-il le réaliser ? On peut, croyons-nous, répondre affirmativement et attribuer cette commodité du système à l'absence de ce qu'on a nommé, avec beaucoup d'optimisme, la collaboration de l'administration et du contribuable dans l'assiette de l'impôt, collaboration que permet seule d'éviter la taxation réelle. Le fisc n'a pas

à entrer en contact avec le contribuable : pas n'est besoin d'exiger de déclarations ou d'instituer comme suite inévitable d'une taxation d'office un débat sur l'importance du revenu. L'administration ne taxe le revenu lui-même que s'il se révèle aux yeux de tous : sinon, elle a recours aux signes extérieurs et, là encore, son action se borne à des constatations purement matérielles ; elle ne cherche à voir que des apparences, que des présomptions légales transforment automatiquement en réalités.

S'agit-il du revenu des terres, le fisc se base sur des revenus cadastraux établis une fois pour toutes ; du revenu des maisons, il procède tous les dix ans seulement à des évaluations d'ailleurs faciles. Pour le revenu des valeurs mobilières, il prélève l'impôt entre les mains des sociétés débitrices que ne peuvent gêner ses investigations et son contrôle. Veut-il connaître les revenus mobiliers ou industriels, il se contente de la connaissance des baux que lui fournit son administration de l'enregistrement ; il compte les portes et les fenêtres, il procède au recensement des moyens de production.

Aussi a-t-on pu dire qu'il n'est « pas de quiétude plus grande que celle du contribuable français. Il n'est point appelé à participer, autrement que par l'élection de ses représentants au Parlement et dans les conseils locaux, à l'établissement de l'impôt qu'il devra payer. Tout se passe en dehors de lui : contrôleurs et répartiteurs travaillent sans qu'il y soit mêlé et d'ailleurs sans qu'il manifeste le désir d'y être mêlé. Il sait seulement que le travail nécessaire s'accomplit dans l'ombre des

bureaux et qu'avec le printemps les feuilles d'imposition apparaîtront » (1).

Ces avantages profitent d'ailleurs au fisc comme au contribuable, et se résument pour lui dans une grande facilité de perception, attestée par le taux peu élevé des frais de poursuites en matière de contributions directes. Ces frais ont été, en 1909, de 376.400 francs et 3,49 0/00. Ils avaient été en 1908 de 394.900 et 3,45 0/00 (2).

Cette facilité de recouvrement est sans doute une qualité précieuse ; mais elle ne doit pas faire perdre de vue le problème de la répartition des charges. « Un souci plus aigu de la justice sociale nous est venu qui nous pousse à juger de la bonté d'un système d'impôts, non plus seulement par ses qualités pratiques de commodité, de recouvrement facile, de conformité aux habitudes de la population, mais aussi et surtout par la mesure dans laquelle il satisfait à un certain idéal de répartition. »

Quelle est à ce point de vue la valeur de l'assiette réelle de nos impôts directs ?

1. Truchy. *Notre système d'impôts directs d'Etat*, p. 29.

2. *Bull. statistique*, 1909, I, p. 457.

SECTION II

**Le système de la réalité et l'équité
de la répartition**

La notion de la justice dans l'impôt n'est plus de nos jours aussi claire et précise que par le passé : les discussions entre les partisans de l'égalité de sacrifice et ceux de l'égalité proportionnelle l'ont obscurcie. Aussi convient-il, quand on parle de justice fiscale, de définir ce qu'on entend par là. Nous prendrons ici l'expression dans le sens d'égalité proportionnelle comme le plus généralement admis de nos jours, cette égalité constituant d'ailleurs, pour les adversaires de la proportionnalité eux-mêmes, un minimum à réaliser, préalablement à des réformes plus profondes.

L'est-il dans notre système d'impôts directs ? Ici, encore, une distinction est nécessaire entre les impôts basés sur les signes extérieurs et les impôts directement assis sur la matière imposable.

§ 1. — *L'impôt foncier et l'impôt
sur le revenu des valeurs mobilières*

Ils sont, nous l'avons vu, au nombre de trois : les deux impôts fonciers et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Pour eux, semble-t-il, notre question ne se pose pas : personne ne peut contester la proportionnalité de la

taxe sur le revenu des valeurs mobilières et, depuis les revisions opérées en exécution de la loi du 8 août 1885 afin de déterminer le revenu des propriétés bâties, on admet que ces revenus sont bien frappés proportionnellement à leur valeur. Seul, l'impôt foncier des propriétés non bâties soulève des critiques vives et justifiées ; mais elles ne sont pas motivées par le caractère réel de l'impôt : elles visent, d'une part, son caractère d'impôt de répartition, de l'autre, l'insuffisance d'un cadastre vieilli, soulevant la question de la péréquation.

Mais cette réforme n'implique aucune atteinte aux principes de réalité et rien n'empêche de la concevoir analogue à celle de 1890, concernant l'impôt foncier des propriétés bâties.

Jusqu'ici donc, la réalité de l'assiette n'est pas un obstacle à l'équité de la répartition. Nous allons voir qu'il en est autrement de nos contributions à base indiciaire.

§ 2. — *L'impôt mobilier*

Il a pour base unique le loyer d'habitation, présumé en proportion constante avec le revenu. De l'exactitude de cette présomption dépend l'équité de la répartition.

Or il est manifeste que la relation entre le loyer et les facultés contributives est des plus variables et l'on s'accorde à reconnaître que l'impôt mobilier est actuellement, en France, d'une improporcionnalité flagrante. Les causes du mal sont profondes et tiennent à la structure même de l'impôt.

La première réside dans ce fait d'évidence, que le loyer ne peut être pris comme commune mesure de la fortune dans les régions différentes. Le taux des loyers dépend en effet dans chacune d'elles de circonstances purement locales, variables à l'infini et qui font jouer dans un sens ou dans l'autre la loi de l'offre et de la demande. L'offre, c'est-à-dire le nombre des maisons, dépendra du prix des constructions, lui-même déterminé par celui des terrains, des matériaux et de la main-d'œuvre. La demande, de beaucoup la plus mobile des deux éléments en présence, variera suivant la prospérité du pays, son activité commerciale ou industrielle, l'importance administrative ou militaire des centres, tous éléments qui modifient sans cesse la distribution de la population.

C'est donc en général avec la population que croît la cherté des loyers ; mais ce fait d'expérience courante ne présente pas malheureusement une régularité suffisante pour permettre la détermination d'une loi pouvant servir à une meilleure répartition de l'impôt, et ce premier vice de notre contribution mobilière paraît bien sans remède, tant qu'elle restera un impôt d'Etat. Aussi a-t-on proposé de le transformer en impôt communal et de chercher ailleurs des ressources équivalentes pour le Trésor (1).

1. C'est ce qui a lieu en Algérie, où il existe des taxes communale sur les loyers.

Mais le loyer est-il, à l'intérieur même d'une commune, un indice de répartition suffisamment précis ? Il semble impossible de l'admettre. L'importance du loyer n'est pas, en effet, déterminée seulement par celle des ressources que peut y consacrer le contribuable ; mais encore par des circonstances de fait dont les principales sont les charges de famille et les exigences de la profession. L'impôt sur le loyer aboutit à surcharger les familles nombreuses et les dispositions trop restrictives de la loi du 8 août 1890 (art. 31) modifiant l'article 3 d'une loi du 17 juillet 1889 et accordant une exemption aux père et mère de sept enfants, ne suffisent pas à pallier ces effets regrettables de la législation.

Il y a surcharge encore pour beaucoup de contribuables, pour qui le loyer est une forme des frais généraux de la profession. C'est le cas du médecin, de l'avocat, de tous ceux que des rapports constants avec une clientèle obligent à une installation souvent coûteuse.

Mais une remarque d'une portée plus générale s'impose : la proportionnalité exacte de l'impôt et du loyer, consacrée par la loi de 1832, ne correspond pas à la réalité : il est notoire que les dépenses de loyer sont d'autant plus fortes, par rapport au revenu total, que celui-ci est plus restreint. Elles n'ont donc pas dans tous les cas la même valeur indiciaire. Ici encore une réforme paraît bien difficile à réaliser, car on s'accorde généralement à reconnaître qu'il serait impossible de rétablir dans nos lois le système consacré jadis par la

Constituante, et visiblement entaché d'arbitraire et d'incertitude : le remède serait sans doute pire que le mal (1).

Jusqu'ici, nous avons relevé des insuffisances dans la détermination des revenus au moyen de l'indice loyer. Mais voici qui est plus grave : il est des cas où cette base légale de taxation est non plus insuffisante, mais, peut-on dire, inexistante. Ils se présentent dans les communes rurales où la valeur locative d'habitation n'a plus aucun rapport avec la fortune du contribuable. En général, on ne distingue pas, à la campagne, la maison du riche fermier de celle du cultivateur moins aisé. La simplicité des mœurs, en uniformisant les conditions d'existence, met obstacle à l'application des présomptions légales.

Il en est résulté, dans l'immense majorité des communes, une violation permanente et systématique de la loi. La répartition légale, proportionnant exactement l'impôt au loyer, a paru impraticable. « On vit alors la pratique s'affranchir par divers subterfuges des règles que les théoriciens avaient édictées. On vit notamment les répartiteurs, dans la plupart des campagnes, évaluer les revenus d'après la commune renommée au lieu de les évaluer d'après le loyer d'habitation (2). » L'un des

1. Voy. cependant le projet Dauphin, 26 février 1887. Chambre des députés. Quatrième législature. Impressions, n° 1575 et le rapport J. Roche, 10 mai 1887. Impressions, n° 1758.

2. Berthélemy, *Note sur la péréquation de la contribution mobilière*.

membres de la commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus en 1894, M. Degouy, a bien montré comment s'effectuait la déviation des prescriptions légales dans la répartition communale. « Voici, dit-il, ce qui se passe : le contrôleur lit la matrice mobilière, il énumère les noms et les bases d'imposition. A un moment, il est arrêté par les répartiteurs qui lui disent : « Monsieur le contrôleur, comment ! Jean Pierre n'a que 10 francs pour sa cote mobilière, pour sa maison ? — Mais oui, dit le contrôleur. — Mais ce n'est pas assez ! On procède alors à des comparaisons : on va chercher quelques maisons de valeur locative égale et le contrôleur prouve que Jean Pierre, à 10 francs, est suffisamment imposé. Seulement, les répartiteurs disent : « Permettez, nous connaissons la situation de cet homme ; s'il continue à habiter la maison de son père, c'est peut-être par insouciance, par avarice, mais il n'est pas logé comme il devrait l'être ; cet homme est riche, il peut payer ; il faut que vous augmentiez sa cote, et en même temps vous allez avoir l'obligeance de diminuer la cote de tel autre, d'Antoine, qui, lui, a des charges de famille, qui a été malheureux ces dernières années. Nous savons que sa maison vaut autant que celle de Jean Pierre, mais nous vous demandons ces deux modifications parce que c'est la justice même (1). »

1. Commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus. Proc.-verb., t. I, p. 478.

L'administration des contributions directes a pu, dans une enquête faite en 1884, mesurer toute l'étendue des irrégularités commises dans la répartition de la contribution mobilière. Le nombre des communes où l'on applique strictement la loi s'élève à 2.340, correspondant à 1.733.039 cotes qui représentent, en principal d'impôt, 24.304.996 fr. Dans une deuxième catégorie, sont comprises les communes où les répartiteurs déterminent les cotes d'après les valeurs locatives, mais sans observer la règle de la proportionnalité. Elles sont au nombre de 1.657 comprenant 238.321 cotes, dont le produit est 731.617 francs. Dans un troisième groupe, de beaucoup le plus nombreux, l'impôt est assis à la fois sur les valeurs locatives et sur les facultés présumées. C'est la méthode suivie dans 18.664 communes, comprenant 2.684.149 cotes produisant 8.350.578 francs. Dans une dernière catégorie, on a groupé des communes où les loyers matriciels sont déterminés à l'aide d'éléments matériels divers, autres que la valeur locative et qui varient avec chaque région. Cette catégorie compte 13.446 communes donnant 1.980.642 cotes et 6 millions 207.647 francs d'impôt(1).

Au total, dans 33.767 communes, comprenant 4 millions 903.112 cotes d'un produit global de 15 millions 289.842 francs, la pratique est en complète discordance avec la législation.

1. *Dictionnaire des Finances*. Léon Say. Art. Personnelle-mobilière, t. II, p. 856.

« Jamais en fait la loi n'a été appliquée en France depuis qu'elle existe. Nous n'avons pas de loi sur la contribution mobilière ou, pour mieux dire, nous avons une loi qui n'a jamais été exécutée. Dans l'immense majorité des communes, 30.000 à peu près, la loi est ouvertement violée depuis le commencement du siècle. Voilà la vérité (1). »

Telles sont les conclusions qui s'imposent : aussi est-on d'accord pour conclure à la nécessité d'une réforme, réforme que les uns conçoivent comme une transformation, laissant intactes les bases fondamentales de la taxation, que les autres veulent radicale, entraînant, avec la suppression des formes actuelles, la disparition du caractère réel de l'impôt.

§ 3. — *Les Patentes*

Notre législation des patentes repose sur les trois principes suivants :

1° Les professions doivent, au point de vue de leur productivité, être classées par ordre d'importance ;

2° Pour une même profession, les profits varient suivant l'importance de la population, du moins quand il s'agit d'une profession commerciale ;

3° Dans une même localité le profit croît avec l'étendue de l'entreprise.

« I. M. Poincaré, ministre des Finances. Commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus. Pr.-verb., I, p. 481. »

Ces principes ont guidé le législateur dans le choix des signes extérieurs dont-il a fait la base de la taxation et que la difficulté même de la tâche l'a contraint à multiplier. Aussi l'impôt des patentes est-il devenu le type de l'impôt indiciaire, celui où la minutie est poussée la plus loin et paraît offrir le plus de garanties. Il est cependant parmi les plus critiqués. Quelle que soit la multiplicité des présomptions auxquelles on peut avoir recours, il est impossible d'individualiser l'impôt : la patente des professions commerciales est, par sa nature même, un impôt de classes qui ne peut atteindre que des moyennes et celle des professions industrielles et libérales, basée principalement sur l'importance des moyens de production, correspond à des possibilités de bénéfices, non à des bénéfices réellement effectués : l'impôt a donc un caractère de forfait, et ce forfait, pour les revenus commerciaux, est non plus individuel, solution déjà peu satisfaisante, mais collectif.

On conçoit que dans un tel système, qui n'atteint, et d'ailleurs ne veut atteindre que des « revenus de genre », les écarts entre les évaluations administratives et la réalité puissent être parfois considérables. De là ce grand nombre de « taxations aléatoires ou d'inégalités certaines que le système engendre naturellement (1) » et que l'on relève dans les rapports parlementaires sur la matière (2).

1. Truchy, *op. cit.*, p. 77.

2. Voy. notamment rapport Gauthier, *Sénat. Doc. parl.*, 1900, n° 141.

A la difficulté de choisir des signes vraiment caractéristiques du revenu, s'ajoute celle de tenir la législation au courant des transformations de la technique industrielle. De là des remaniements constants au cours du XIX^e siècle : « La législation des patentes est la recherche d'un équilibre qui se dérobe toujours. Pour une difficulté résolue il y en a dix qui apparaîtront demain ; pour une inégalité à laquelle on remédie tant bien que mal, combien d'autres qui se forment et se développent incessamment. Avec les lenteurs inévitables du travail législatif, une loi risque d'être déjà vieillie au moment même où elle est promulguée. C'est un véritable travail de Pénélope que la détermination des indices et signes extérieurs en matière de patentes. Il n'y a pas de législation plus instable : le directeur général des contributions directes a pu dire à la commission extra-parlementaire qu'il y avait eu trente-six lois sur la patente depuis celle de 1791. Cette partie de notre droit fiscal est donc un perpétuel devenir comme le sont les modes mêmes d'activité économique qu'il s'agit d'atteindre... C'est une justice à qui on a mis un bandeau sur les yeux et qui procède au petit bonheur » (1).

Telles sont les critiques générales que l'on peut adresser à notre impôt des patentes. Mais en faut-il conclure au rejet du système ? Les vices que l'on signale, les iniquités que l'on relève, sont-ils à ce point généra-

(1) R. Truchy, *op. cit.*, p. 81.

lisés que l'on doive les considérer comme apportant un trouble intolérable dans la répartition des charges ?

Ce n'est pas l'impression qui se dégage de la lecture des enquêtes faites, auprès des intéressés eux-mêmes, par l'intermédiaire de leurs représentants naturels, les chambres de commerce et les syndicats.

Sans doute, on y trouve la constatation très franche des inégalités de la répartition. « N'arrive-t-il pas fréquemment, lit-on dans une délibération de la chambre de commerce de Bayonne, aussi bien dans les professions libérales que dans le commerce ou l'industrie, que les moins imposés gagnent beaucoup plus que des confrères ou des concurrents qui payent une plus forte patente ? Dans la pratique, il n'y a donc aucune relation entre le chiffre de la patente et celui du revenu (1) ».

On s'est appuyé sur ces constatations pour présenter comme nécessaire la transformation radicale de l'impôt et son assiette directe par voie de déclaration. Mais telle n'est pas la conclusion qu'en ont tirée les chambres de commerce : « La taxation actuelle d'après les signes extérieurs nous paraît infiniment préférable à la taxation directe du revenu et à la taxation d'après le chiffre des affaires » lit-on dans le même rapport de la Chambre de commerce de Bayonne.

Ainsi, de l'aveu des intéressés eux-mêmes, le système des signes extérieurs est insuffisant pour assurer une

1. Commission extra-parlementaire. *op. cit.*, I, p. 318.

exacte répartition de l'impôt. Adversaires et partisans de la réalité de l'assiette sont d'accord sur ces constatations. Mais la conclusion qu'il convient d'en tirer les divise : les uns veulent une réforme totale dont ils trouvent la formule dans la personnalité de l'impôt ; les autres veulent une amélioration progressive, suivant une méthode éprouvée par une longue pratique et déclarent même préférer le *statu quo* et ses imperfections à la taxation directe et personnelle des profits commerciaux.

§ 4. — *L'impôt sur les portes et fenêtres*

La contribution des portes et fenêtres fut créée par le législateur révolutionnaire, comme un supplément à la contribution mobilière et c'est le caractère qu'elle conserve encore de nos jours, du moins aux termes de la loi. Elle est donc un impôt sur le revenu global. Ainsi comprise, est-elle adéquate au but qu'elle se propose ?

Le principe fondamental est que la valeur locative d'un immeuble est d'autant plus grande que le nombre des portes et fenêtres y est plus considérable : la valeur locative étant elle-même présumée en rapport direct avec la fortune de l'occupant, la taxation des ouvertures de l'habitation aboutit, par une voie bien détournée il faut le reconnaître, à la taxation du revenu de l'habitant. Nous trouvons donc ici un signe greffé sur un autre.

De la valeur du second dépend en partie celle du premier : or, nous l'avons vu, le loyer ne peut fournir d'indication certaine sur l'importance de la fortune.

A ce premier grief s'en ajoute un autre plus direct : il est très contestable que la valeur locative d'une habitation varie en raison du nombre des ouvertures ; en premier lieu, comme le fait remarquer M. Leroy-Beaulieu (1), il existe un minimum au dessous duquel il est impossible de descendre, quelle que soit la valeur de l'habitation et le signe extérieur reste ici sans aucune signification ; d'autre part, une maison divisée en une multitude de petits logements aura plus d'ouvertures qu'une construction de même importance contenant quelques vastes appartements : sa valeur locative n'est cependant pas plus forte ; souvent elle sera moindre.

Mais le plus grave défaut de l'impôt des portes et fenêtres est l'application d'un même tarif aux maisons des différents quartiers d'une même ville : les valeurs locatives varient dans des proportions considérables, suivant que la maison est située dans tel ou tel quartier : la charge de l'impôt sera cependant la même, dans tous les cas, pour des maisons ayant un nombre égal d'ouvertures. Cette dernière considération est, semble-t-il, décisive : elle a paru telle du moins à la plupart des auteurs et au législateur lui-même. « Tout

1. *Traité de la science des Finances*, 2^e éd., t. I, p. 350.

a été dit sur les inégalités de cette contribution qui soumet au même tarif toutes les maisons d'une même commune, sans avoir égard à l'importance respective des quartiers et qui, suivant l'expression d'un ministre de la monarchie de juillet, M. Humann, frappe de la même taxe les ouvertures de l'hôtel somptueux du riche et celles de la chétive habitation du pauvre : c'est dire qu'elle ne saurait avoir sa place dans le régime fiscal d'un pays véritablement soucieux de proportionner l'impôt aux facultés des citoyens (1). »

Il convient de remarquer cependant que dans quelques grandes villes, où l'uniformité de tarif paraissait devoir produire les effets les plus fâcheux, les municipalités ont été autorisées à répartir la contribution d'après un tarif spécial, qui tient compte de la valeur locative des maisons (2). Ces palliatifs, trop exceptionnels, sont une preuve de la défectuosité de la règle.

D'ailleurs, le législateur lui-même s'est déjà prononcé en faveur de la suppression de la contribution des portes et fenêtres le 18 juillet 1892. Le principe seul, il est vrai, a été voté : les mesures d'exécution dont la détermination avait été remise à plus tard n'ont jamais été

1. Ribot. Cité par Gaston Gros. *L'impôt sur le revenu*, p. 422.

2. Il en est ainsi à Paris (D. L. du 17 mars 1852), à Lyon (D. 22 juin 1854, art. 17), à Bordeaux (5 mai 1855, art. 14). Il faut noter également que l'établissement par la loi du 21 avril 1832 de taxes réduites pour les maisons de moins de 6 ouvertures a fait à ces habitations une situation assez favorable : elles sont moins lourdement grevées qu'elles ne le seraient par une taxe de remplacement proportionnelle aux valeurs locatives. (V. Rapp. Cavaignac au nom de la commission du budget pour l'Ex. 1892. Ch. Doc. Année 1891, n° 1511.)

prises. Du moins le vote de 1892 a-t-il définitivement tranché la question de principe. La taxe n'a donc aujourd'hui qu'une existence provisoire.

§ 5. — *Les tendances actuelles vers la personnalité*

Le principe de réalité de l'impôt, tel qu'il est appliqué dans notre législation, présente donc à la fois un grand avantage, la commodité de l'assiette, et un grave inconvénient, le caractère approximatif des résultats qu'il permet d'obtenir.

Le système apparaît, dans son ensemble, comme dominé par des préoccupations d'ordre pratique : ce qu'on veut, avant tout, c'est éviter l'arbitraire et le but est assurément parfaitement atteint ; moyennant quoi, on se résigne à des inégalités jugées inévitables.

De nos jours, le point de vue tend à changer : les considérations de justice, à leur tour, tendent à prédominer et la notion même de justice, sous l'influence de théories nouvelles, s'est profondément modifiée.

« Nous sommes portés à envisager l'individu moins comme force isolée et autonome que comme partie intégrante du corps social ; il cesse de nous apparaître comme centre des choses : il devient fraction d'un ensemble et c'est la considération de ses obligations sociales qui passe au premier plan. » (1) De ces obligations, la première est de contribuer suivant ses forces

1. Truchy, *op. cit.*, p. 99.

aux dépenses nécessaires à l'entretien de la vie collective. « Ce changement de point de vue a modifié sensiblement l'aspect des problèmes économiques. En économie financière, il a fait apparaître la nécessité de serrer de plus près qu'on ne l'avait fait dans la phase précédente la question de la capacité contributive (1). » Un mouvement s'est donc produit en faveur de la personnalité de l'impôt direct, mouvement dont la législation actuelle porte déjà quelques traces. Des dispositions, pour la plupart récentes, ont sur quelques points introduit, dans la taxation, l'*intuitus personæ*.

Des textes déjà anciens sont cependant des concessions évidentes au principe de personnalité : ce sont notamment l'article 20 de la loi du 21 avril 1832, autorisant les villes pourvues d'un octroi à prélever, sur le produit de l'impôt, le contingent personnel mobilier à verser à l'Etat, et la loi du 3 juillet 1846, permettant la répartition de ce même contingent suivant un tarif dégressif.

Mais nous trouvons, au cours de ces dernières années, des réformes plus significatives : c'est, en premier lieu, la loi du 21 juillet 1897 concernant le dégrèvement des petites cotes foncières : nous ne sommes pas ici en présence d'une simple exemption d'impôt, car des remises ne sont accordées qu'aux contribuables ne payant pas à la fois plus de 25 francs d'impôt foncier et plus de 20 francs de contribution mobilière. C'est donc la situa-

1. Truchy, *op. cit.*, p. 99.

tion même de l'imposé, ce sont ses facultés globales qui sont ici prises en considération.

On pourrait de même relever un caractère personnel dans la loi du 19 avril 1905, concernant les patentes des grands magasins, dont le but avoué est de surcharger les grandes entreprises et de mettre au service du petit commerce une arme fiscale dirigée contre la supériorité économique de ses concurrents.

Enfin, la loi du 25 février 1901 concernant les droits de succession marqua, dans cette voie de la personnalité, une étape décisive. La première, elle a introduit ouvertement le principe de progressivité dans notre législation. Aussi a-t-elle été vivement combattue dans les deux Chambres et dans la presse et les remaniements dont elle a été l'objet, le 30 mars 1902 et dans la dernière loi de finances, semblent bien justifier d'ailleurs les appréhensions des adversaires de la réforme (1).

Si donc nous laissons de côté cette matière un peu spéciale des droits de succession, nous ne trouvons que des applications de détail du principe de personnalité, mais les textes, peu importants en eux-mêmes, sont révélateurs d'une tendance nouvelle : ils sont la manifestation législative d'un mouvement doctrinal qui nous ramène à la personnalité de l'impôt.

1. V. loi du 30 mars 1902, art. 10.

QUATRIÈME PARTIE

LA PERSONNALITÉ DANS L'IMPOT

CHAPITRE PREMIER

LES ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE LA PERSONNALITÉ

La personnalité, nous l'avons vu, consiste essentiellement dans l'adaptation, aussi exacte que possible, de la taxation aux facultés réelles du contribuable. Ces facultés, le fisc ne les prend pas telles qu'elles lui apparaissent dans leur expression numérique, il va plus loin : après avoir compté les revenus, il apprécie la valeur qu'ils représentent pour leurs possesseurs, il les pèse pour ainsi dire, afin de déterminer quelle force économique ils révèlent.

Cette appréciation délicate, il faut examiner comment elle est réalisable.

On doit poser, semble-t-il, comme principe fondamental, qu'en matière fiscale le revenu taxé doit être

un revenu net, c'est-à-dire dégagé de tous les frais nécessaires à sa production et à sa conservation. Or, le rapport du revenu net au revenu brut est variable. Dégager dans chaque cas particulier le premier du second, tel est le problème à résoudre : nous trouvons ici les théories de la déduction des charges et de l'exemption d'un minimum d'existence.

Le revenu net dégagé, une nouvelle question se pose : tous les revenus n'ont pas le même caractère ; les uns, provenant du travail sont temporaires par leur nature même, et de plus soumis à tous les risques qui, en atteignant l'homme, peuvent les faire disparaître soudainement ou du moins les restreindre. Les autres, ce sont les revenus du capital, ont un caractère de permanence qui n'appartient pas aux premiers et, s'ils sont soumis à des aléas, comme toutes choses humaines, du moins les risques sont-ils réduits au minimum. D'autres enfin participent à la fois des deux catégories précédentes : ce sont les revenus mixtes. Faut-il taxer uniformément tous ces revenus ? Faut-il, au contraire, modérer la charge pesant sur les plus précaires ? Telle est la question de la discrimination.

Enfin, dans une même catégorie, toutes choses étant égales d'ailleurs, convient-il de réclamer aux petites et aux grosses fortunes des sacrifices proportionnellement égaux ? Il est plus dur de payer 10 francs d'impôt sur 1.000 francs de revenu qu'une contribution de 1.000 fr. sur un revenu de 100.000. Ne faut-il pas en tenir compte ? Ainsi se pose la question de la progressivité,

le dernier et le plus caractérisé des modes de personnalité de l'impôt, qu'il nous faut maintenant étudier en eux-mêmes.

SECTION I

La taxation du revenu net

La production du revenu, comme toute production de richesse, exige des dépenses préalables dont la nature varie avec celle des revenus considérés. Pour ceux du capital, les charges comprendront le capital lui-même, à l'amortissement duquel il faut pourvoir, les frais multiples que nécessite sa mise en œuvre dans une profession commerciale ou industrielle ; pour ceux du travail, elles consisteront dans l'entretien du travailleur et de sa famille, dans ce qu'on a appelé « le minimum d'existence » destiné à la conservation et au remplacement de l'homme, considéré comme facteur de production. Dans les deux cas, des emprunts pourront être nécessaires et viendront ajouter aux frais normaux de la profession, des charges exceptionnelles. A ces frais généraux ou à ces charges spéciales il faut rapourvoir avec une fraction des ressources qu'ils ont contribué à créer.

De là résulte que, pour évaluer un revenu, on peut procéder de deux façons bien différentes : on peut d'abord faire masse des sommes qui, chaque année, entrent dans

la caisse du contribuable ; on peut, au contraire, après avoir procédé à cette évaluation première, déduire le montant des charges que nous avons définies plus haut. Dans le premier cas, on ne dégage que le revenu brut, revenu apparent peut-on dire, puisqu'en définitive son possesseur ne peut en disposer dans son intégralité ; dans le deuxième, on fait apparaître le revenu net, c'est-à-dire libre de toute charge et entièrement disponible, qui « seul indique la capacité contributive ; le revenu brut n'est qu'un chiffre qui a besoin d'être corrigé et interprété » (1). « Je pense n'être contredit par personne, disait M. de Foville à la commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus, en posant d'abord comme principe, comme axiome fiscal, que ce que nous devons taxer dans tous les cas, c'est le revenu net. C'est le revenu net que nous cherchons à atteindre quand nous avons en face de nous un capital mobilier ou immobilier. C'est le revenu net que nous devons viser aussi, selon moi, quand nous sommes en présence de l'homme considéré comme instrument de travail « comme producteur de revenu, et j'y vois une raison bien simple : c'est qu'il n'y a de réel que le revenu net. Le revenu brut est un chiffre sans réalité » (2).

Le principe étant ainsi dégagé en théorie, comment en concevoir l'application ?

1. Truchy, *op. cit.*, p. 111.

2. Commission extra-parlementaire, *op. cit.*, II, p. 698.

La réponse est différente suivant qu'il s'agit de revenus du capital ou de revenus du travail, et pour les revenus du capital eux-mêmes, il convient de faire une distinction entre les charges normales de la profession d'une part, et de l'autre, les dettes constituant ce qu'on appelle d'un nom spécial : le passif.

La déduction des charges professionnelles peut être conçue de deux manières bien différentes : elle sera ou bien forfaitaire et impersonnelle, ou bien spéciale et individuelle.

Dans le premier cas, on formera des groupes réunissant des professions semblables et qu'on jugera placées dans des conditions équivalentes : pour chacun d'eux, on fixera une moyenne représentant le montant des frais d'exploitation à déduire uniformément des revenus individuels. Ainsi comprise, la déduction des charges n'a aucun caractère personnel et se concilie parfaitement avec un système d'impôts réels. Aussi en trouvons-nous l'application sous cette forme rudimentaire dans nos impôts fonciers.

Les articles 56 et 57 de la loi du 3 frimaire an VII sur l'impôt foncier et les lois du 8 août 1890 et du 13 juillet 1900, concernant les propriétés bâties, déterminent la quotité à déduire de chaque revenu comme représentant le dépérissement, les frais d'entretien et de réparations pour les propriétés bâties, les frais de culture pour les propriétés rurales. Là se bornent les applications du système et, à vrai dire, il ne pouvait en être

autrement : nos impôts assis sur les signes extérieurs ne se prêtent pas à la distinction du brut et du net ; de plus, l'évaluation forfaitaire et impersonnelle des frais d'exploitation est inapplicable dans l'immense majorité des cas. Vouloir évaluer, même pour des groupes restreints et judicieusement formés, l'importance moyenne des frais d'exploitation est une chimère irréalisable.

Les situations individuelles sont trop diversifiées pour qu'il soit possible de procéder ici par moyennes.

C'est donc chaque cas particulier qu'il faudra examiner en lui-même pour aboutir à des exemptions ayant un caractère individuel. Ainsi entendue, la déduction des charges peut comprendre la déduction du passif : les mêmes procédés deviennent applicables à l'une comme à l'autre ; c'est par la déclaration du contribuable, soumise à un contrôle minutieux que le fisc dégagera, dans tous les cas, le produit net imposable. Tel est en effet le système adopté en France par la loi du 25 février 1901 (art. 2 et suivants) dans la matière un peu spéciale, il est vrai, des droits de succession. Ces textes organisent la déduction du passif héréditaire par voie de déclaration des héritiers, suivie d'un contrôle des plus rigoureux. C'est là d'ailleurs le seul exemple de déduction des charges individuellement déterminées, que renferme notre législation.

Celles, au contraire, où l'impôt revêt un caractère accentué de personnalité font à notre principe une place importante.

La loi prussienne du 19 juin 1906, modifiant celle du 24 juin 1891 traite longuement la question dans son article 8 ; il débute par une disposition d'un caractère général : « Doivent être déduites du revenu brut... les dépenses faites pour l'acquisition, l'assurance et l'entretien du revenu (frais généraux) (1). » Viennent ensuite, expressément désignés par le texte, les amortissements annuels et réguliers pour dépréciation des bâtiments, machines et matériel, les intérêts des dettes, les rentes et charges permanentes, les sommes que les contribuables doivent payer, en vertu de lois ou de contrats, aux caisses d'assurances contre la maladie, les accidents, la vieillesse... ; sont même déduits, et ceci marque un progrès sur le droit antérieur, les impôts communaux directs sur la propriété foncière, les exploitations industrielles et les mines, ainsi que les cotisations établies au profit des chambres syndicales.

La loi italienne du 24 août 1877 (art. 14) charge le contribuable de porter en déduction, sur sa déclaration, les exemptions auxquelles il a droit. Les charges qui entrent en ligne de compte pour le calcul du revenu net sont déterminées dans les articles 31 et 32 d'une manière assez peu précise d'ailleurs. Ce sont, outre les dettes, « les frais inhérents à la production du revenu comme la consommation des matières brutes, l'entre-

1. *Bulletin de Statistique et de législation comparée*, année 1907, II, p. 76.

ten de l'outillage... et autres dépenses semblables (1).»

Nous retrouvons encore les mêmes principes, et, sensiblement les mêmes applications dans la législation anglaise sur l'Income-tax : le revenu net est seul frappé et la règle s'applique dans toutes les cédules (2).

La conception du produit net, nous l'avons vu, ne doit pas se restreindre aux revenus des capitaux : elle est applicable également à ceux du travail et se trouve comprendre une théorie qui, à vrai dire, n'en est que le prolongement, la théorie du minimum d'existence.

On appelle ainsi, dans le langage économique, ce qui, à une époque donnée est indispensable au maintien des conditions normales d'existence. Ce minimum, il est de l'intérêt et du devoir de la société de l'exempter des charges fiscales.

Au point de vue purement économique l'homme est, lui aussi, un instrument de production : faisant abstraction de tout ce qu'il y a de supérieur en lui, n'est-il pas permis de le comparer à ce capital dont la conservation et l'amortissement nous semblait tout à l'heure justifier une déduction sur la masse des revenus bruts? Sans faire intervenir ici de considérations sentimentales, il est donc permis de dire que, parallèlement à l'exemption de cette partie du revenu, représentant pour le commer-

1. *L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les revenus dans les pays étrangers. (Notes réunies par la direction générale des contributions directes, p. 388).*

2. *Ibid.*, p. 282-283.

gant, l'industriel ou l'agriculteur, l'entretien et l'amortissement du capital-matière, il faut admettre, en faveur du capital, une déduction sur le produit brut du travail.

Le principe en lui-même paraît parfaitement clair et se trouve satisfaire à la fois les doctrines rigoureuses de l'économie politique la plus chrématistique et les préoccupations humanitaires de la sociologie.

Mais la pratique en est difficile et des objections se présentent quand on veut passer des principes abstraits aux mesures d'application.

Et d'abord, s'il a paru facile de dégager *in abstracto* la notion du minimum d'existence ; une difficulté surgit quand on veut préciser quel sera, dans un lieu déterminé, le chiffre du revenu à exempter. Les conditions de vie sont infiniment changeantes, non seulement dans le temps, mais encore d'un pays et même d'une localité à l'autre : le coût de la vie, les mœurs, les habitudes locales font dans la réalité des choses varier sans cesse ce chiffre minimum de revenu qui constitue l'indispensable. Il y a plus : la conservation du capital humain, fondement de la théorie qui nous occupe, exige des sacrifices pécuniaires bien différents suivant la profession ; il en coûte davantage à un médecin ou à un ingénieur, par exemple, pour conserver sa valeur technique et « tenir le rang » indispensable à l'exercice même de sa profession, qu'à un ouvrier pour conserver sa force de travail.

Telles sont les objections qu'on oppose communément

à la théorie du minimum d'existence. Elles sont assurément impressionnantes ; abstraction faite même des exigences professionnelles, nul doute qu'il n'y ait de graves difficultés à fixer, avec une approximation suffisante, le coût moyen de la vie humaine, non seulement dans un pays, mais dans une région, fût-elle restreinte. Là, comme partout d'ailleurs où l'on fait intervenir les procédés de personnalité, une part d'arbitraire est inévitable. Il paraît cependant impossible que l'observation monographique soit impuissante à fournir, pour des cercles limités d'observation, des résultats suffisamment précis. Par elle, on pourrait arriver sans doute à établir, non pas un seul, mais un nombre aussi considérable qu'il serait utile, de ces taux moyens des frais indispensables à la vie.

Mais voici que d'autres questions surgissent donnant lieu en théorie comme dans les applications législatives déjà existantes, aux divergences les plus profondes : Convient-il d'accorder la déduction d'un minimum d'existence à tous les revenus, quelle qu'en soit l'origine ? Faut-il au contraire en réserver le bénéfice aux seuls revenus du travail et aux revenus mixtes ?

Ce premier point une fois tranché, on se trouve en présence d'une nouvelle difficulté : dans une même catégorie de revenus, on peut étendre l'exemption du minimum à tous les contribuables, quelles que soient leurs ressources. On peut au contraire la restreindre à ceux dont le revenu ne dépasse pas un chiffre déterminé.

Suivant la solution adoptée pour chacune de ces deux questions, l'exemption prendra un caractère plus ou moins personnel.

Les principes économiques sur lesquels nous avons basé la théorie du minimum d'existence semblent bien, *a priori*, en écarter l'application aux revenus du capital. Elle est, nous l'avons vu, l'adaptation aux revenus du travail et à cette partie des revenus mixtes qui correspond au travail humain, du principe de déduction des charges. Or, les revenus du capital sont des revenus nets ; ils ne comportent aucun sacrifice préalable à leur production. Le fondement d'une exemption paraît donc faire ici complètement défaut.

Cependant des objections s'élèvent contre cette solution rigoureuse. A observer les choses de près, les revenus du capital sont de même nature que ceux du travail : le capital n'est que du travail épargné : faut-il donc refuser au produit de ce travail accumulé la faveur qu'on accorde aux revenus dépensés au jour le jour ? « La propriété n'est, après tout, qu'une réserve, une économie du travail, c'est le fruit du travail lui-même, c'est le travail consolidé ; il doit être traité de la même manière. D'ailleurs, dans un très grand nombre de cas, les propriétaires des revenus de capitaux sont aussi dignes d'intérêt que peuvent l'être les travailleurs : ceux par exemple qui ne peuvent, en dehors de ce que leur procure le capital acquis, rechercher des ressources supplémentaires dans aucun travail, les mineurs, les

invalides, les incapables, les vieillards, tous ceux qui n'ont que le modeste revenu d'un petit capital pour assurer les besoins de leur vie. Comment exiger d'eux un impôt si on ne l'exige pas du travail dont le chiffre de revenu est égal ou peut-être supérieur (1) ?

Ces considérations ont une force incontestable. Il faut observer toutefois qu'elles font valoir des motifs d'opportunité concernant des cas, en somme exceptionnels, plutôt que des arguments théoriques. Sans doute il n'y a pas différence de nature entre le capital et le travail ; mais ce travail accumulé a lui-même bénéficié, lors de sa production, de la déduction des charges correspondantes.

A son tour, il est devenu agent de production ; mais comme tel il n'est grevé d'aucune charge qui puisse devenir le fondement d'une exemption. C'est donc aux seuls revenus du travail actuel que doit se restreindre l'application de notre théorie.

Faut-il en revanche l'étendre à tous les revenus quelle qu'en soit l'importance ?

Ici, les principes qui, précédemment, nous imposaient une conclusion rigoureuse commandent au contraire une solution extensive.

Quel que soit le revenu du travail, toujours nous y trouvons incluse cette fraction destinée au maintien des conditions normales d'existence telles que nous les avons définies.

1. Commission..., *op. cit.*, II, p. 752.

Aussi les objections qu'on a pu faire à cette manière de voir sont-elles basées sur des considérations d'ordre purement sentimental. « Il me répugne d'accorder une exemption d'impôt à des gens qui ont de la fortune », disait à la commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus M. Ernest Boulanger.

Tel est en effet le seul motif que l'on ait à faire valoir contre l'exonération au profit des gros revenus. Faut-il donc y voir une si grande faveur ? Il semble au contraire évident qu'en leur appliquant une déduction calculée en considération des conditions de vie et d'entretien de l'ouvrier, par exemple, on accorde moins qu'il n'est juste. Il serait souhaitable que l'on pût faire varier le taux légal du minimum d'existence en considération de la profession exercée, comme il varie dans la réalité des choses : devant l'impossibilité d'une tâche aussi complexe, on devra se contenter de moyennes ; du moins ne faut-il pas regarder comme une faveur ce qui n'est en somme que la satisfaction incomplète d'un droit. Ceux qui veulent restreindre l'exemption aux revenus ne dépassant pas un certain chiffre paraissent l'oublier.

Outre l'inconvénient de manquer de base logique, le système a d'ailleurs celui d'aboutir à des difficultés pratiques incontestables. Nous ne parlerons pas ici des embarras qu'éprouvera l'administration pour constater avec certitude que tel revenu ne dépasse pas le chiffre exempté. Mais, en supposant cette grave question

résolue, comment déterminer ce chiffre limite qui divisera les contribuables en deux classes ? La solution ne peut être qu'arbitraire, et l'arbitraire est ici d'autant plus regrettable qu'il peut aboutir à des conséquences choquantes : « Si vous frappez de l'impôt le revenu de 1100 francs par exemple, pendant que vous aurez affranchi le revenu de 1000 francs, qu'aurez-vous fait ? Vous serez arrivé à niveler les situations et à mettre à peu près sur un pied d'égalité des personnes possédant des revenus différents. On a même fait ce calcul que, dans certains cas, il pourrait arriver que la perception de l'impôt sur le revenu supérieur réduisit le contribuable à une condition moindre que celle du contribuable dont le revenu serait inférieur. Or serait-ce là de la justice (1) ? »

Ainsi, tant pour des raisons de principe que pour des motifs d'utilité pratique, il paraît préférable d'entendre largement l'exemption d'un minimum des revenus du travail.

Telle n'est pas toutefois la solution qui domine dans les législations positives, où se trouve consacré le principe de l'exemption à la base.

En Prusse, la loi ne soumet à l'impôt que les revenus supérieurs à 900 marks. Mais ce minimum n'est pas déduit des revenus taxés.

En Angleterre, nous trouvons un système mixte : les revenus inférieurs à 160 livres sterling sont totalement

1. Commission..., *op. cit.*, III, p. 751.

exempts. De plus, ce minimum est déduit des revenus de 161 à 400 livres. Pour ceux de 400 à 500 livres, la déduction est réduite à 100 livres sterling ; enfin les revenus supérieurs à 500 livres sterling sont intégralement frappés.

La législation italienne est sur ce point analogue à la législation anglaise : les revenus du travail et les revenus mixtes inférieurs à 400 livres sont exempts pour la totalité ; de 400 à 800 livres, des déductions variables sont opérées (art. 54, 55, 56 et 57 de la loi du 24 août 1877). L'impôt s'applique à l'intégralité des ressources supérieures à 800 livres (1).

C'est seulement dans quelques cantons suisses que l'exemption à la base s'applique à tous les revenus, quelle qu'en soit l'importance. Ce sont, entre autres, les cantons d'Argovie, Neuchâtel, Uri, Vand, Zurich, etc... (2).

Cette pratique presque générale de la déduction du minimum d'existence révèle, à notre avis, une élaboration incomplète de la théorie.

Telle que nous l'avons présentée jusqu'ici elle est d'ailleurs, peut-on dire, trop étroite et presque artificielle : « En matière fiscale, ce n'est pas l'individu qu'il faut voir, surtout quand il s'agit d'impôts directs, c'est la famille (3). » Ce sont donc les besoins primordiaux de la famille entière qui sont la vraie mesure du minimum de revenu.

1. *L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les revenus*, op. cit., p. 392.

2. *Ibid.*, p. 658 et suiv. *passim*.

3. De Foville. *Commission...* op. cit., II, p. 700.

Nous arrivons ainsi à la question des exemptions pour charges de famille, qui se trouve en réalité comprise dans la précédente.

Indépendamment des motifs d'ordre social qui, en France particulièrement, doivent attirer sur les familles nombreuses la bienveillance du législateur, des raisons d'ordre purement théorique donnent aux dispositions de cette nature le caractère de mesures de stricte justice. Ici encore, c'est la notion de produit net du travail qui intervient : « Si l'on considère dans l'homme la force de travail, a-t-on dit, il n'y a de produit net, et par conséquent imposable, que défalcation faite des frais nécessaires, non seulement pour maintenir cette force en bon état, mais pour la remplacer une fois usée (1). » En d'autres termes, c'est de l'amortissement du capital humain qu'il s'agit ici, notion qui ne peut suffire, remarquons-le, à justifier l'exemption en faveur des familles les plus nombreuses, où cet amortissement est plus qu'assuré.

Mais une autre considération vient suppléer à l'insuffisance de ce point de vue : les ressources dont peut disposer une personne n'ont pas en elles-mêmes une valeur absolue : cette valeur dépend des charges auxquelles le contribuable doit faire face. Or, quelles charges sont à la fois plus impérieuses, plus lourdes et aussi plus faciles à connaître que les charges de famille ?

1. Truchy, *op. cit.*, p. 121.

D'ailleurs, personne ne songe à refuser aux familles nombreuses les modérations d'impôt auxquelles elles ont droit. Pas n'est besoin de baser sur des fondements théoriques une solution que l'intérêt social suffit à imposer. Nombre de pays l'ont déjà compris, où les questions de population n'avaient pas l'acuité qu'elles ont prise en France.

En Prusse, quand un contribuable, dont le revenu ne dépasse pas 3.000 marks, assure l'entretien d'enfants ou d'autres membres de sa famille en vertu d'obligations légales, il est déduit de son revenu imposable, pour chaque personne à sa charge, une somme de 50 marks ; si même la famille compte au moins trois membres rentrant dans cette catégorie, le taux de l'impôt est, de plus, abaissé d'un des degrés établis par l'article 17 de la loi. En 1906, ces dispositions ont été partiellement étendues aux revenus de 3.000 à 6.500 marks. Pour eux, le taux de l'impôt est abaissé d'un degré quand le contribuable a trois ou quatre personnes à sa charge, et de deux degrés s'il en a cinq ou plus de cinq. La femme et les enfants de plus de quatorze ans, ayant des ressources personnelles égales à la moitié du salaire moyen qu'ils pourraient gagner dans la commune, n'entrent pas en ligne de compte.

Ajoutons que l'article 20 permet de tenir compte des circonstances exceptionnelles pouvant aggraver les charges de famille (1).

1. *Bulletin de statistique et de lég. comp.* Année 1907, I, p. 82.

Des dispositions analogues, bien que moins précises, se trouvent dans la législation saxonne (art. 13 de la loi du 10 mars 1894).

SECTION II

La discrimination des revenus

Jusqu'à présent, nous avons supposé le fisc s'efforçant de dégager du revenu brut le revenu net imposable.

L'œuvre de la personnalité va-t-elle s'arrêter là et faut-il taxer de manière uniforme tous les revenus nets ? Faut-il, au contraire, poursuivant le travail d'individualisation de l'impôt, avoir égard à la provenance des revenus ? Ainsi se pose la question de la discrimination.

Les revenus peuvent provenir de trois sources différentes : le capital, le travail, enfin le capital et le travail associés. S'il résulte, de cette différence d'origine, une différence correspondante de valeur économique, la discrimination apparaîtra comme nécessaire pour établir une véritable égalité dans la taxation.

La valeur économique d'un revenu n'est pas indiquée seulement par son chiffre : elle résulte encore de son caractère plus ou moins accusé de sécurité et de permanence. Or, on constate un amoindrissement progressif de ce caractère à mesure que le facteur capital diminue pour laisser une place plus importante au facteur travail.

Le travail n'a pas à subir seulement les risques normaux qui menacent le capital d'improductivité. Il est soumis de plus à tous les dangers que l'homme peut redouter pour lui-même : de ces dangers, le principal, celui qui, dans notre théorie joue le rôle prépondérant, c'est l'incapacité définitive de travail. A vrai dire, c'est plus qu'un danger, c'est une certitude à plus ou moins longue échéance. Le produit du travail cessera quand aura disparu la force qui en était la source ; il est temporaire de sa nature et, dans ce caractère, réside la raison décisive d'une discrimination. « Quel est, en effet, le but de la fiscalité en matière de revenu ? C'est d'atteindre un revenu permanent (1). »

Or le revenu d'un capital est, normalement du moins, un revenu permanent : le possesseur d'une maison, d'une terre, d'une somme d'argent sait que, chaque année, il touchera ses loyers, ses fermages, ses intérêts, dont il peut disposer intégralement parce qu'ils sont, suivant l'expression allemande, des « revenus fondés ».

Toute autre est la situation du travailleur : il sait que ses ressources sont précaires ; de là pour lui le besoin d'épargner afin de constituer peu à peu le capital qui, plus tard, sera sa seule ressource. Son revenu annuel n'est donc pas entièrement disponible ; il doit en immobiliser une fraction qui constitue l'amortissement de sa force de travail.

Il y a lieu, semble-t-il, d'établir par une sorte de calcul

1. Coste. *Commiss...*, *op. cit.*, II, p. 705.

d'équivalence, à quel revenu permanent correspond le revenu temporaire du travail. Ce calcul assurément, si l'on prend le mot dans son sens le plus précis, est impossible à effectuer. Ici, comme toujours en matière d'impôt personnel, c'est par moyennes, par évaluations approximatives qu'il faudra procéder.

C'est encore un peu d'arbitraire, arbitraire purement légal il est vrai, qui se glissera dans la loi fiscale.

Le procédé pratique de discrimination, qui d'abord se présente à l'esprit, est l'établissement d'un taux d'impôt différentiel pour les trois catégories de revenu. Ce fut la solution proposée en France par la commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus de 1894. C'est elle que vient de consacrer le Finance Act de 1907 en Angleterre : jusqu'à cette date, aucune distinction n'était faite entre les revenus du capital et du travail : désormais les premiers seront frappés du droit plein de 1 schelling par livre, les seconds paieront seulement 9 pence. La réforme est d'autant plus importante que la loi anglaise ne distingue pas les revenus mixtes des revenus du travail ; elle les confond sous la dénomination commune de *unearned income* (revenus non gagnés). Mais la discrimination ne s'applique qu'aux revenus de moins de 2,000 livres sterling (50.000 fr.).

Tout différent est le système italien, résumé dans l'article 54 de la loi du 24 août 1877 (1). Le taux de

1. Loi concernant l'impôt sur les revenus de la richesse mobilière. *L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les revenus...*, op. cit., p. 392.

l'impôt est uniforme ; mais la fraction du revenu soumise à taxation est différente, suivant qu'il s'agit de l'une ou l'autre des trois catégories établies par la loi : «... les revenus perpétuels et ceux des capitaux prêtés *a mutuo* ou susceptibles d'être rachetés sont évalués et inscrits d'après leur valeur intégrale ;

« Les revenus temporaires mixtes... sont évalués et inscrits après réduction aux $\frac{6}{8}$ de leur valeur intégrale ;

« Les revenus temporaires provenant du travail de l'homme, sans le concours du capital... sont évalués et inscrits après réduction aux $\frac{5}{8}$ de leur valeur totale. »

Tout ceci est sans doute bien arbitraire ; mais, nous le savons, en matière fiscale, on doit se contenter d'à peu près.

SECTION III

La progression

Les théories que nous avons rencontrées jusqu'ici, bien que marquant une réaction profonde contre les principes de réalité, ne portaient pas atteinte aux conceptions fondamentales qui sont à la base de notre système d'impôt. Leur objet n'était en somme que de dégager plus complètement le revenu net réel et disponible : là devrait, semblait-il, s'arrêter le travail d'adaptation de l'impôt aux facultés, l'égalité de la taxation, telle

du moins que nous l'avons conçue jusqu'à présent, paraissant dès lors réalisée.

C'est en effet d'une conception différente de l'égalité devant l'impôt que procède la théorie de la progressivité, le dernier mode de personnalité qu'il nous reste à étudier maintenant.

Les théoriciens de la progression pensent qu'il ne suffit pas de dégager le revenu net disponible et d'exiger de chacun une quote-part égale ; sans doute, on obtient ainsi une expression numérique plus exacte et une répartition plus équitable ; mais la valeur objective du revenu n'est pas celle qu'il convient de rechercher dans un système d'impôts personnels, et cette égalité des quotes-parts est un trompe-l'œil qui dissimule des inégalités certaines : car l'impôt n'est vraiment égal pour tous que s'il exige de chacun un même effort.

L'égalité du sacrifice, telle est la formule dont se réclament les partisans de la progression. Or, le sacrifice qu'impose aux citoyens la contribution aux charges de l'Etat n'est pas en proportion des sommes qu'on leur demande ; il est d'autant plus lourd que leur revenu est plus réduit. C'est que les dépenses auxquelles ce revenu doit pourvoir n'ont pas toutes le même caractère de nécessité ; il existe entre elles une sorte de hiérarchie partant des plus indispensables pour aboutir aux plus superflues. A cette hiérarchie des besoins, correspond une valeur d'utilité décroissante des revenus destinés à les satisfaire : « Les revenus d'un homme ou d'une famille peuvent être modiques au point de ne pas suf-

fire à leur existence, et, depuis ce point jusqu'à celui où ils peuvent satisfaire à toutes les sensualités de la vie, à toutes les jouissances du luxe et de la vanité, il y a dans les revenus une progression imperceptible et telle qu'à chaque degré, une famille peut se procurer une satisfaction un peu moins nécessaire, jusqu'aux plus futiles qu'on puisse imaginer ; tellement que si l'on voulait asseoir l'impôt de chaque famille de manière qu'il fût d'autant plus léger qu'il portât sur un revenu plus nécessaire, il faudrait qu'il diminuât non pas simplement proportionnellement ; mais progressivement (1). »

A ce raisonnement, on a donné parfois une forme plus abstraite par la théorie dite « de l'utilité finale ». La valeur d'un bien, a-t-on dit, est déterminée par la valeur de celle de ses fractions qui en a le moins. Si donc nous supposons le revenu divisé en tranches, dont chacune est destinée à satisfaire à des dépenses de moins en moins urgentes, il prendra pour son possesseur une valeur subjective de moins en moins grande à mesure que certaines de ses fractions seront affectées à des dépenses plus superflues. Le poids de l'impôt semblera donc d'autant plus léger que la fortune sera plus grande.

A ces considérations et au principe même qu'elles viennent appuyer, on a fait des objections de nature et de valeurs différentes.

1. J.-B. Say. *Traité*, 8^e édition. Paris, 1876, p. 548.

En premier lieu, à la théorie de l'égalité de sacrifice on oppose une autre affirmation de principe : « L'Etat, dit-on, n'a nullement mission de rechercher quels sont les degrés de privation morale ou de sacrifice en quelque sorte psychologique ou psychique que l'impôt demanderait à chaque contribuable... L'Etat a simplement à recueillir les fonds dont il a besoin pour ses services et pour le paiement de ses dettes, et à répartir le contingent entre tous les intéressés suivant les règles pratiques et normales qui sont suivies par les sociétés de toute nature (1). » La théorie de l'égalité de sacrifice dérive « d'une fausse notion de l'impôt ; elle prend sa source dans un sentiment, elle repose sur un principe de charité et non pas de droit ».

Bien plus, elle est contraire au droit. L'impôt est en effet le prix d'un service ; il sert à protéger les personnes et les propriétés. L'impôt est la portion des richesses que chacun abandonne à l'Etat pour assurer la conservation du surplus : il est naturel que le prix du service soit en proportion du service lui-même. Or, « le principe rationnel qui prévaut en pareil cas est celui de la solidarité nationale : on présume que tous les citoyens participent en proportion de leurs revenus aux avantages du gouvernement et aussi aux fautes commises par le gouvernement et que, par conséquent, ils

1. Leroy-Beaulieu. *Traité théorique et pratique d'économie politique*, 4^e éd. Paris, 1906, t. IV, p. 759-760.

doivent payer l'impôt proportionnellement à leurs facultés ou à leurs revenus » (1).

N'est-il pas manifeste, au contraire, que les services rendus par l'Etat ne sont pas plus que proportionnels à ces revenus ? N'est-on pas même fondé à prétendre que, dans une société, surtout dans nos sociétés modernes, l'impôt profite plus au pauvre qu'au riche ?

Telles sont les considérations de principe par lesquelles on a condamné *a priori* les bases mêmes de la progressivité.

En réalité, nous sommes ici en présence de deux affirmations contraires, de deux conceptions opposées du rôle de l'impôt, entre lesquelles aucune démonstration ne peut déterminer le libre choix de l'esprit. C'est, croyons-nous, à des considérations d'ordre moins théorique qu'il faut recourir pour juger du principe de progressivité.

Sur ce terrain, une question essentielle se pose : Comment déterminer l'échelle de progression suivant laquelle doit croître l'impôt ? Il faut le reconnaître, elle sera fatalement arbitraire. Le principe de l'égalité de sacrifice ne peut fournir qu'une indication générale ; il peut servir à orienter la taxation dans un sens progressif, mais il est impuissant à donner la mesure de cette progression. « Si l'on comprend qu'il faille tenir compte, dans le calcul de l'impôt, des sacrifices consentis

1. P. Leroy-Beaulieu. *Traité de la Science des Finances*, 6^e éd. Paris, 1906, p. 152.

par chacun, si l'on conçoit que le système d'impôts le plus parfait, au point de vue philosophique, serait celui qui demanderait à chaque citoyen un effort égal, on ne conçoit pas qu'il soit possible de découvrir la règle mathématique qui permettrait de déterminer une suite naturelle de nombres pour en faire des éléments d'un tarif gradué, correspondant à l'égalité de sacrifice (1). »

De là cette multiplicité de systèmes, qui, à l'étranger se partagent la faveur du législateur.

Faut-il voir là cependant une raison décisive de repousser la progressivité ?

Faire grief à la pratique de ses incertitudes et de ses variations, c'est en somme lui reprocher son caractère d'art fiscal ; n'est-ce pas cependant le propre des questions économiques et financières, de ne pouvoir se plier aux rigueurs des conceptions scientifiques ?

C'est ailleurs qu'il faut chercher, croyons-nous, les motifs qui, en France particulièrement, peuvent s'opposer à l'adoption de l'impôt progressif.

Si l'arbitraire inéluctable des tarifs ne peut être en lui-même une objection décisive, il faut reconnaître qu'il peut, dans une démocratie, entraîner le pouvoir à des mesures démagogiques. Non pas qu'il convienne d'agiter ici le spectre de la confiscation des fortunes, par les effets d'une progression poussée dans ses extrêmes limites.

On a certes abusé de ce raisonnement par l'absurde ;

1. Caillaux. Sénat. Séance du 15 janvier 1901.

pas n'est besoin de calculs pour concevoir que, l'impôt croissant plus vite que la matière imposable, il existe un point où le premier doit nécessairement absorber la seconde. A cette argumentation, on a très justement répondu que, le jour où, dans une Assemblée législative, il se trouverait une majorité pour désirer l'expropriation des grosses fortunes, elle pourrait recourir à des moyens plus directs et plus sûrs que la confiscation déguisée sous les apparences de l'impôt.

Mais si la progression transformée en instrument de confiscation est une chimère, l'oppression fiscale des classes les plus riches par les plus pauvres est une réalité menaçante dans un pays de suffrage universel, où le fonctionnement normal et sincère des institutions démocratiques donne le pouvoir au plus grand nombre, c'est-à-dire aux plus pauvres. On peut craindre que l'impôt progressif, présenté d'abord comme instrument purement fiscal, mais bientôt détourné de son but, ne serve à faire payer à la richesse acquise par certains, des impôts dont les autres bénéficieront.

Les exemples que nous offre l'histoire sont, sur ce point, bien significatifs et viennent confirmer ce que le simple bon sens suffit d'ailleurs à prévoir. On connaît l'exemple maintes fois cité de l'impôt progressif à Florence : « Nous devons rejeter l'impôt progressif, a-t-on dit, non sans ironie, parce qu'il fut le bâton avec lequel les Médicis ont assommé leurs adversaires (1). »

1. Truchy, *op. cit.*, p. 144.

Il faut se garder, dans ces questions où des intérêts et des passions immuables sont en jeu, de rejeter trop dédaigneusement la leçon des faits.

Sans doute, on invoque l'exemple moderne de nations, même démocratiques, où la progression a su rester dans les limites d'une théorie purement fiscale. Mais une institution ne vaut pas seulement par elle-même ; elle vaut encore par le milieu où elle fonctionne. La comparaison des résultats qu'a donnés, dans les pays anglo-saxons d'une part, et en France de l'autre, l'institution des syndicats professionnels vient donner, semble-t-il, une force nouvelle à cette opinion qu'on a parfois traitée avec quelque dédain : « Que quelques peuples froids, habitués aux affaires, ayant un sens pratique très développé, possédant d'ailleurs une sorte de hiérarchie sociale qui sert de frein..., comme le peuple anglais, puisse, depuis un temps d'ailleurs très bref, appliquer l'impôt progressif sans s'être laissé entraîner encore à la confiscation, cela peut exister comme un phénomène isolé et sans doute temporaire. Mais qu'une démocratie pure, comme la France, où il n'existe plus aucun centre de résistance... puisse pratiquer sans confiscation l'impôt progressif, cela serait contraire à la nature (1). »

Les récentes aggravations apportées à notre loi fiscale sur les successions viennent donner, à ces prévisions pessimistes, une confirmation bien probante.

1. P. Leroy-Beaulieu, *Economiste Français*, 2 mars 1901, p. 262.

Fondé dans son principe, l'impôt progressif paraît donc devoir être rejeté précisément parce qu'il est impuissant à rester fidèle à son principe même, au moins dans le milieu social français.

Tels sont les éléments constitutifs de la personnalité de l'impôt. Il nous faut rechercher maintenant comment ils peuvent être introduits efficacement dans une législation fiscale.

CHAPITRE II

DE L'APPLICATION DU PRINCIPE DE PERSONNALITÉ

En matière fiscale, les principes ne valent pas par eux-mêmes : tel qui paraîtra fort séduisant en théorie se heurtera, dans la pratique, à des difficultés insurmontables, et demeurera stérile sinon nuisible. Les questions d'application ont donc ici une importance capitale. Aussi le problème de la personnalité se trouve-t-il avoir sa traduction dans le domaine purement pratique des modes de taxation, c'est son aspect en quelque sorte extérieur, mais non le moins important. Nous l'avons étudié longuement dans la partie historique de ce travail. Il nous faut y revenir maintenant et nous demander si la personnalité peut être introduite dans notre système fiscal actuel, avec des modes de taxation institués sous l'influence d'une conception purement réelle de l'impôt ; s'il n'est pas nécessaire au contraire de transformer ces modes de taxation, ou, pour mieux dire, de les remplacer par l'évaluation directe des facultés ; si, enfin, cette modification est désirable,

même en vue d'une application plus complète des principes nouveaux.

SECTION I

Les procédés de taxation du système fiscal français et la personnalité de l'impôt

Ecartons d'abord celui de nos impôts qui, par son mode de perception même, est réfractaire à toute personnalité : l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Ici, le revenu est frappé à sa source ; il acquitte la taxe avant même de tomber dans la caisse du possesseur des titres ; le fisc veut ignorer le contribuable ; c'est assez dire que toute considération de sa situation personnelle est impossible.

Nous sommes dès lors en présence de l'impôt foncier d'une part, de nos trois impôts à base indiciaire de l'autre.

Notre contribution foncière est, nous l'avons vu, directement assise sur le revenu des terres et des maisons. Rien ne paraît donc s'opposer à l'application des divers modes de personnalité que nous avons énumérés.

Et, en effet, on pourra, du chiffre imposable, déduire les sommes correspondant aux charges de la culture ou de l'entretien ; c'est d'ailleurs la pratique actuelle : le revenu cadastral des propriétés non bâties est, aux termes des articles 56 et 57 de la loi du 3 frimaire an VII un revenu net, et l'article 5 de la loi du 8 août

1890, modifié par la loi du 3 juillet 1900, prescrit sur le revenu des maisons et usines une déduction de $\frac{1}{4}$ pour les maisons et $\frac{2}{5}$ pour les usines. Mais, remarquons-le, ces déductions ont, comme l'impôt lui-même, un caractère impersonnel. Elles visent les frais moyens d'exploitation et d'entretien ; elles ont un caractère de forfait et même de forfait collectif, ce qui sans doute diminue beaucoup leur efficacité.

Le législateur n'est d'ailleurs par allé, dans cette voie de la déduction des charges, aussi loin qu'il l'aurait pu. Rien ne s'oppose en effet, dans l'organisation présente de l'impôt foncier, à la déduction de cette partie du passif qu'il est facile de connaître sans aucune déclaration du propriétaire : les dettes hypothécaires. Remarquons-le, il y aurait là, aussi bien, une application plus exacte du principe de réalité qu'une concession aux principes de personnalité, étant admis que, dans notre droit, l'hypothèque est un démembrement de la propriété.

Les formes actuelles de l'assiette permettent également l'exemption d'un minimum de revenu, réforme réalisée d'ailleurs, nous l'avons vu, par notre loi du 21 juillet 1897 sur le dégrèvement des petites cotes foncières.

On conçoit de même l'application d'un tarif progressif aux revenus de la terre.

Quant à la question de la discrimination, elle ne se pose pas dans l'état actuel de notre droit, les bénéfices agricoles réalisés par le fermier n'étant pas frappés par

l'impôt. Mais, au cas où une réforme législative interviendrait sur ce point, la taxation distincte des bénéfices du propriétaire et du fermier pourrait s'opérer facilement, par l'adoption d'un système analogue au système anglais, qui suppose les profits des fermiers égaux à la moitié du prix de leur bail.

Mais une remarque générale s'impose ici : l'introduction de la personnalité dans notre impôt foncier des propriétés non bâties serait, dans l'état actuel de la législation, une aggravation des inégalités qu'engendre la défectuosité de notre cadastre. Une nouvelle évaluation des revenus fonciers est la condition indispensable de toute réforme sur ce point.

Si, grâce à la constatation directe des revenus, la personnalité pourrait être facilement introduite dans nos impôts sur la terre et sur les maisons, il serait très difficile, au contraire, de la faire pénétrer dans notre système de taxes basées sur les signes extérieurs. Qu'il s'agisse de l'impôt mobilier, de celui des portes et fenêtres ou des patentes, il est manifeste que ni la déduction des charges ni la discrimination ne sont praticables, le revenu n'étant pas connu en lui-même. Seule l'exemption d'un minimum d'existence et la progression apparaissent comme possibles. Encore, l'application d'un tarif progressif à des revenus simplement présumés, serait-elle évidemment détestable, car elle aboutirait à la multiplication des inégalités inévitables qu'entraîne le système indiciaire.

Et d'ailleurs on peut dire, plus généralement, que le

procédé de taxation par les signes extérieurs, ayant précisément pour effet de laisser ignorer la personnalité du contribuable et aboutissant nécessairement à des évaluations approximatives, « tout ce qu'implique d'inexactitude la présomption qui, du signe extérieur conclut au revenu, est transposé aux modalités diverses de l'impôt : tarif, exemption, atténuations » (1).

La majeure partie de nos impôts directs se trouve donc être peu susceptible d'une adaptation à un rôle pour lequel ils n'ont pas été créés.

Aussi a-t-on pu dire que la personnalité de l'impôt et la constatation directe des facultés s'appellent réciproquement.

SECTION II

Les procédés d'évaluation directe des facultés

Nous retrouvons ici une question qui, dans les discussions touchant la réforme fiscale, tient, peut-on dire, une place prépondérante. Les principes de personnalité de l'impôt, en effet, sauf toutefois la théorie de la progression, trouvent en général peu d'adversaires : on s'accorde à reconnaître leur bien-fondé ; mais cet accord sur les points de pure doctrine fait place aux divergences de vues les plus profondes, quand on aborde la question des procédés d'application. Les uns, mettant au-dessus de toute préoccupation pratique la réalisation

1. Truchy, *op. cit.*

intégrale de leurs doctrines, réclament comme nécessaire la taxation directe des facultés ; les autres, tout en reconnaissant l'utilité d'une réforme, en redoutent les dangers ; il se résignent à une application moins complète des principes de personnalité et trouvent, dans la commodité du système actuel, une compensation suffisante à ses imperfections.

Ainsi paraît dans des termes toujours semblables le débat déjà ouvert sous l'ancien régime et dont nous avons retracé les grandes lignes. Les principes invoqués de nos jours, par les adversaires de la taxation directe, sont encore ceux que nous avons trouvés chez les auteurs du XVIII^e siècle et dans les discours des orateurs de la Révolution. Aussi nous bornerons-nous à résumer brièvement des critiques maintes fois formulées.

Les procédés de taxation directe sont au nombre de deux : la taxation administrative et la déclaration. A vrai dire, dans aucune législation on ne trouve l'un d'eux fonctionnant isolément à l'exclusion de l'autre ; ils sont toujours appelés à se compléter mutuellement. Mais le rôle de base de l'assiette peut appartenir tantôt au premier, tantôt au second.

La taxation administrative, comme son nom l'indique, repose sur l'évaluation faite par les agents du fisc et par les commissions locales, au moyen des éléments d'information dont ils disposent et que l'on peut imaginer plus ou moins efficaces, suivant que la législation est plus ou moins imprégnée de l'esprit autoritaire. Le

revenu étant ainsi déterminé arbitrairement, le contribuable pourra, bien entendu, contester l'exactitude de l'évaluation ; à la taxation d'office, il opposera une déclaration ; mais il devra prouver l'exactitude de ses dires, tâche parfois difficile et qui, toujours, aura pour effet l'intrusion du fisc dans les affaires privées.

Dans le système dit « de la déclaration » c'est le contribuable qui fournit aux agents de l'Etat la base de leurs évaluations. Ils auront à en apprécier l'exactitude et, si le revenu déclaré leur paraît inférieur à la réalité, à prouver cette insuffisance ; ici encore une discussion s'engagera entre le fisc et le contribuable, aboutissant nécessairement à des mesures inquisitoriales de la part du premier, ou sinon, à la fraude de la part du second.

Les deux systèmes mettent donc en jeu les mêmes éléments. La seule différence véritable qui les sépare, c'est que la preuve incombe ; dans le premier, au contribuable ; dans le second à l'administration. Ce n'est pas là d'ailleurs une différence négligeable : il vaut mieux, pour les redevables, n'avoir pas à apporter la preuve parfois difficile d'une surtaxe à leur détriment. L'évaluation administrative, on l'a remarqué bien souvent, a le gros inconvénient de les placer dans la situation d'accusés à qui l'on demande, contre toute logique, de prouver leur innocence : c'est assurément le moins libéral de tous les procédés de taxation. Aussi les pays même les plus disciplinés lui préfèrent-ils la pratique

plus rationnelle de la déclaration contrôlée (1). Elle est, peut-on dire, générale dans les Etats où la taxation directe est organisée. Mais quel que soit le système adopté, la constatation immédiate du revenu nous paraît mériter toujours les mêmes critiques.

Ces critiques, on les a maintes fois formulées et dans des termes toujours semblables ; elles peuvent se résumer en quelques mots : la taxation directe est ou bien inquisitoriale, ou bien tout à la fois arbitraire et incertaine et toute atténuation de l'un de ces vices ne peut être obtenue que par une aggravation de l'autre.

Et d'abord elle est inquisitoriale : qu'il s'agisse de taxation d'office ou de la déclaration du contribuable, le travail de l'assiette met en présence deux affirmations contraires, celle du taxateur et celle de l'imposé ; ces prétentions, il faut les départager : comment, sinon par des recherches minutieuses et vexatoires de la part du premier, si la charge de la preuve lui incombe ; par la production de ses livres, de ses comptes, par le second si même il possède ces éléments indispensables de preuve.

De cette inquisition, la législation allemande nous offre un exemple caractéristique : « Le maire de chaque commune, dit l'article 24 de la loi du 19 juin 1906 (2),

1. Toutefois la taxation administrative est pratiquée en Prusse pour les revenus inférieurs à 3.000 marks.

2. *Bulletin de statistique et de législation comparée*, année 1907, t. II, p. 191.

doit recueillir les renseignements les plus complets possibles sur la situation des propriétés, des fortunes et autres sources de revenus des contribuables de la commune, sur les circonstances particulières qui peuvent influencer sur les facultés contributives des redevables, et principalement sur tous les indices de nature à servir de base à l'imposition. »

Ces renseignements, consignés dans un état récapitulatif, sont examinés par « les commissions de répartition préalable » qui déterminent d'office les cotes de chaque contribuable n'ayant pas plus de 3.000 marks de revenu. Les personnes jouissant de revenus supérieurs sont tenues de souscrire une déclaration. Déclarations et taxations d'office sont à leur tour examinées par des « commissions de district » et c'est ici que commence le débat entre l'administration et le contribuable. Les articles 36 et 39 de la loi donnent au président des pouvoirs d'investigation très étendus ; d'autre part, la commission elle-même « peut, dit l'article 40, entendre en outre, sans prestation de serment préalable, des témoins ou experts... décider que le contribuable sera obligé de lui présenter, pour être examinés et vérifiés, ses livres de gestion ou d'affaires, ses contrats, reconnaissances de dettes, quittances d'intérêts et autres documents se trouvant en sa possession et pouvant servir à établir des faits intéressants pour la taxation... »

S'il n'existe pas de documents suffisants, les commis-

saires évalueront, en prenant toutes circonstances en considérations » (1).

Ainsi des investigations très complètes, pour aboutir à la taxation arbitraire, en cas d'insuffisance de justifications ou si « en toute loyauté la commission estime que ses objections n'ont été réfutées ni par les explications du contribuable ni par d'autres renseignements » (2) telles sont les caractéristiques de la taxation directe en Prusse.

On conçoit que ce système n'aille pas sans inquisitions ni vexations, et ces inconvénients n'apparaissent pas seulement quand une contestation s'élève au sujet de la sincérité des déclarations devant les commissions de district ; ils se font jour dès les premières opérations de l'assiette. Les membres élus des commissions d'évaluation préalable « sont de véritables agents de police fiscale. Chaque contribuable a son casier financier révélant les moindres circonstances de son existence privée, susceptibles d'éclairer le fisc sur son train de vie. Si la véracité de ses énumérations est mise en doute, un des membres de la commission peut faire une enquête. Comme chez nous le distributeur du bureau de bienfaisance va visiter les indigents, ces gens vont au domicile du contribuable. Mais ils n'y vont pas pour rendre un service, ils y vont pour soutirer un impôt. Ils ont le pou-

1. *Bull. de statistique...* loc. cit., p. 195.

2. *Ibid.*, p. 196.

voir d'interroger qui ils veulent, comme ils veulent, de se faire montrer ce qu'ils veulent, papiers, livres, comptes, notes : ils peuvent questionner les fournisseurs, les voisins, les domestiques, les enfants (1). »

A ces inconvénients s'ajoutent les risques d'indiscrétion, peu redoutables sans doute si les commissions se composaient uniquement de fonctionnaires, mais rendus trop réels par la présence de membres élus. Et, en effet, des indiscrétions se produisent. « Ce n'est un secret pour personne, a-t-on pu dire, que les renseignements, pour les mariages, sont fournis en Prusse par des agences en rapport avec les taxateurs (2). »

Ce sont là sans doute de graves défauts, mais qui proviennent précisément du désir d'arriver à une assiette équitable. Le législateur allemand a voulu laisser le moins de place possible à l'arbitraire et à la fraude ; il s'est trouvé logiquement conduit à des mesures autoritaires : larges pouvoirs donnés aux commissions de district et prépondérance de l'élément administratif, se manifestant principalement par l'autorité personnelle conférée aux présidents de ces conseils.

C'est une tendance contraire qui se manifeste en Angleterre dans la législation de l'Income tax. Ici, les textes révèlent la préoccupation d'éviter des inquisitions pouvant choquer le sentiment très vif de la liberté

1. Berthélemy. *Bull. de la société de législation comparée*, année 1906, 1907, p. 128.

2. Berthélemy, *op. cit.*, p. 128.

individuelle, qui est le fond du caractère britannique ;

On sait que la déclaration est la base de l'impôt pour les cédules A D et E concernant les revenus fonciers, commerciaux et industriels, et mobiliers ; ces déclarations, vérifiées par les asséeurs, commissaires locaux indépendants de l'Etat, sont centralisées et revues par des fonctionnaires publics : les contrôleurs. Les rôles sont ensuite transmis aux commissaires généraux de district, au nombre de sept, et publiés. C'est alors seulement que peuvent se produire les réclamations. Jusqu'ici, remarquons-le, nous n'avons trouvé aucune collaboration entre taxateurs et contribuables ; les cotes ont été, si besoin était, modifiées d'office par les asséeurs et les contrôleurs, sans qu'aucune justification fût demandée aux imposés. Libre à eux de protester ensuite devant les commissaires généraux, chargés de la fixation définitive de l'impôt, et de s'exposer ainsi aux procédés inquisitoriaux qu'entraînera l'instruction de leur réclamation. « Mais ce système de juridiction est très préjudiciable aux réclamants. Les commissaires généraux, qui ne sont pas des agents de l'Etat, mais des commerçants ou des industriels très occupés par leurs propres affaires, ne se réunissent, pour juger les réclamations, qu'à des intervalles considérables, si bien qu'une année est souvent expirée depuis la présentation d'une demande, lorsqu'il est statué à son sujet. Aussi nombre de personnes surtaxées préfèrent-elles ne pas réclamer (1). » La crainte de l'intrusion du fisc dans

1. *L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les revenus dans les pays étrangers*

les affaires privées empêche d'ailleurs maintes réclamations de se produire.

Ainsi, le système anglais, en voulant éviter des mesures de contrôle vexatoires, laisse une large part à l'arbitraire administratif. Ajoutons qu'il est de même insuffisamment armé contre la fraude, au moins quant à l'imposition des revenus commerciaux et industriels (cédule D) : en effet, pour prévenir des indiscretions regrettables, la loi donne aux contribuables la faculté d'adresser leur déclaration, non pas aux assésurs locaux, mais directement à des commissaires spéciaux, c'est-à-dire à des fonctionnaires étrangers au pays, donc imparfaitement éclairés et dont les moyens de contrôle sont, peut-on dire, inexistants. Aussi les fraudes sont-elles considérables. « Faisant le calcul de ce que les dissimulations et les fausses déclarations enlevaient au Trésor, dans la seule cédule D, les commissaires du revenu intérieur admettaient que, pour l'année 1864-1865, la matière imposable dans cette cédule, au lieu de 2.753 millions de francs, chiffre des déclarations, aurait dû s'élever, suivant toute probabilité, à 4.184 millions de francs (1). »

Le législateur anglais, pas plus que la loi prussienne, n'a donc pu triompher des graves difficultés de la taxation directe. Voulant éviter autant que possible la

Notes réunies par la Direction Générale des contributions directes, p. 289, note.

1. P. Leroy-Beaulieu, *Sciences des finances*, 7^e éd., I, p. 566.

tracasserie administrative, il a dû sacrifier beaucoup à l'arbitraire et à la fraude.

C'est le cas également de l'impôt italien sur la richesse mobilière, établi dans sa forme actuelle par la loi du 24 août 1877.

Ici encore la déclaration du contribuable est la base de l'assiette. Les déclarations sont, dans chaque commune, centralisées par l'agent des contributions directes qui les examine et les rectifie ; il avertit le contribuable des modifications qu'il a cru pouvoir apporter ; s'il y a désaccord, « l'agent des contributions a le droit, dit l'article 37, 1° de requérir des fonctionnaires publics un extrait des documents qui peuvent lui être nécessaires, 2° d'inviter le contribuable à comparaître (en personne ou par mandataire légal, afin de fournir des explications ou des preuves, 3° de visiter les locaux affectés à l'exercice d'un commerce ou d'une industrie, 4° de convoquer à son bureau toute personne qu'il jugera pouvoir lui fournir des renseignements utiles ; 5° de consulter les registres *des sociétés anonymes ou en commandite par actions*, 6° de se faire présenter les titres établissant le montant des revenus fixes, 7° de tenir compte de la valeur locative d'habitation du contribuable » (1).

Ainsi, ses pouvoirs sont exactement limités ; il ne peut exiger des particuliers que des renseignements oraux : exception n'est faite que pour les titres de

1. *L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les revenus. Op. cit.*, p. 389.

revenus fixes. Des droits d'investigation plus complets n'existent que pour les revenus des sociétés anonymes et en commandite par actions. Les commissions administratives, appelées à trancher les litiges entre l'agent du fisc et le contribuable, n'ont pas de pouvoirs plus étendus (art. 50). Le système est donc très libéral ; il en résulte des fraudes maintes fois constatées dans des documents officiels : « Personne ne l'ignore, lit-on dans l'exposé des motifs du projet d'impôt progressif sur le revenu du 23 novembre 1893, nombreuses et continues sont les dissimulations dans les revenus mobiliers, les déclarations inexactes et les fraudes diverses des contribuables qui cherchent à arriver, soit pour l'impôt sur la fortune mobilière, soit pour celui des bâtiments, à une évaluation aussi atténuée que possible de leur revenu » (1).

L'importance des fraudes est d'ailleurs attestée par le faible rendement de l'impôt (en moyenne 300 millions) malgré le taux énorme de 20 0/0 fixé par une loi de 1894.

Ainsi paraissent confirmées par les faits les conclusions de la théorie. Partout où elle est pratiquée, la taxation directe des revenus place le fisc entre deux alternatives : imposer par un contrôle rigoureux, inquisiteur et vexatoire, l'exacte application de la loi et la juste répartition des charges, sinon, abandonner

1. *L'impôt sur le revenu, etc...*, op. cit., p. 378.

l'assiette à l'arbitraire et à la fraude et compromettre ainsi la productivité même de l'impôt.

En face de ce dilemme, le fisc français ne peut hésiter : notre situation financière exige des ressources certaines et abondantes ; l'impôt sur le revenu sera productif ou il ne sera pas. Faut-il donc transporter en France les procédés de l'administration allemande, et si la personnalité de l'impôt, c'est-à-dire l'impôt rendu plus équitable et plus souple est à ce prix, faut-il passer outre aux inconvénients et aux dangers d'une pratique nouvelle ? Nous n'hésitons pas à répondre négativement.

Comment concevoir en effet le contrôle des déclarations ? Le législateur a le choix entre deux procédures : Ou bien il organisera un contrôle purement administratif ; les agents des contributions directes et, au-dessus d'eux, les conseils de préfecture, seront seuls chargés d'apprécier l'exactitude des affirmations des contribuables. Pour fournir à ces fonctionnaires les éléments de ces appréciations difficiles, il faudrait leur donner les pouvoirs d'investigation les plus étendus. Croit-on que cette inquisition serait facilement acceptée en France, où la longue pratique du système actuel a donné au public l'habitude d'une quiétude parfaite ? Admettons-le cependant : cet examen minutieux des déclarations donnerait-il toujours les résultats qu'on en attend ? Le plus souvent, il se heurterait, croyons-nous, à de graves difficultés, et tout d'abord, à l'insuffisance de justifications, que la grande majorité des contribuables serait en

mesure de fournir. Cette insuffisance se manifesterait non seulement pour les revenus des professions libérales, mais encore pour nombre de petits commerçants qui tiennent une comptabilité fort imparfaite.

Même en présence d'une comptabilité régulière, des fraudes ne seraient-elles pas à craindre ? « Notre compagnie, lit-on dans un rapport rédigé au nom de la Chambre de commerce de Roubaix, affirme que les vérifications seront absolument inefficaces comme moyen de contrôle dans bien des cas... Tout homme ayant quelque expérience des affaires sait combien il est facile de modifier un inventaire, par le mode d'établissement de certains comptes : tous les jours, nous constatons dans la presse, dans les assemblées générales d'actionnaires des divergences complètes d'appréciation sur la situation vraie, sur les bénéfices réels d'une société et ce, après présentation d'inventaires clairement établis et contrôlés. Que sera-ce quand des négociants et industriels peu scrupuleux établiront volontairement et sciemment leurs écritures dans le but et avec l'intention de tromper les vérificateurs dont ils attendent la visite (1) ? »

Le résultat du contrôle administratif serait, croyons-nous, comme en Angleterre, une taxation peu éclairée et, en définitive, arbitraire, où la considération des

1. Ch. de com. de Roubaix. Cité par Poincaré. Commission extra-parlementaire..., *op. cit.*, I, p. 307.

signes extérieurs serait peut-être encore prépondérante (1).

Plus effectif serait le contrôle de commissions locales appelées à collaborer avec les agents du fisc. Mais des inconvénients d'un autre ordre se révèlent : en premier lieu, il est manifestement dangereux de leur abandonner l'évaluation des bénéfices commerciaux et industriels ; les préjudices graves qui résulteraient ici d'indiscrétions inévitables ou même de la présence au sein des commissions de commerçants, intéressés à pénétrer les secrets de leurs concurrents, nécessiterait l'adoption du système anglais, c'est-à-dire encore la taxation administrative pure et simple.

Mais les commissions d'évaluation méritent un reproche d'une portée plus générale : elles sont fatalement partiales et ne peuvent se dégager, à raison même de leur composition, de préoccupations étrangères à leurs fonctions, qu'il s'agisse de rivalités locales ou surtout de dissensions politiques. « Quoi ! s'écriait Thiers à l'Assemblée nationale, le 26 décembre 1871, vous allez remettre à ces taxateurs improvisés le soin de décider de votre fortune... Quoi donc ! ce n'est plus le pouvoir seul qu'on se disputera, ce sera la faculté, la puissance de taxer. A toutes nos causes de division comprenez-vous qu'on ajoute une nouvelle cause aussi

1. Rappelons ici que le législateur italien, en même temps qu'il organise le contrôle administratif des déclarations, croit devoir autoriser la prise en considération des valeurs locatives d'habitation pour l'assiette définitive de l'impôt (art. 37, § 7).

puissante de perturbation et que, dans les élections, on se dispute la faculté de reporter l'impôt à droite ou à gauche ? »

L'exemple des assesseurs de l'ancien régime et des jurys d'équité du Directoire vient, il faut le reconnaître, à l'appui de ces appréciations pessimistes et l'acuité de nos divisions politiques présentes ne permet pas d'espérer, de la part de modernes répartiteurs, l'impartialité qui manquait à leurs aînés.

Tels sont les motifs qui nous font rejeter les procédés de taxation directe : théoriquement parfaits, ils sont dans la pratique une source inévitable d'abus.

CONCLUSION

Nous avons ainsi terminé l'examen de cette question de la réalité et de la personnalité dans l'impôt ; elle nous est apparue complexe, soulevant deux problèmes distincts, mais étroitement connexes : la valeur intrinsèque des deux conceptions, d'une part, celle des modes de taxation propres à les réaliser de l'autre.

Notre conclusion, nous l'avons déjà formulée : l'impôt réel est l'instrument d'une taxation un peu brutale peut-être dans ses résultats, trop rigide pour se plier aux situations multiples qui font varier les facultés contributives des imposés, mais impartiale ; s'il ne peut être tout à fait équitable, du moins réalise-t-il avec certitude une justice approximative.

L'impôt personnel est, théoriquement, l'impôt idéal : c'est l'impôt *individualisé*, exactement proportionné aux facultés réelles de chacun. Il est donc l'expression la plus haute de la justice fiscale ; mais il n'en est qu'une expression théorique, un instrument parfait, mais condamné à un rendement très médiocre. Excellente en elle-même, la personnalité est fatalement viciée dans son application par les modes mêmes qu'exige la réalisation intégrale de son principe.

Est-ce à dire qu'on doit la rejeter ? Non, car, nous l'avons vu, elle est partiellement conciliable avec un système de taxation réelle. Sans doute, les applications qu'on en pourra faire seront fort imparfaites ; cependant cette personnalité boiteuse, mais impartiale, nous paraît préférable à la personnalité complète, mais condamnée dans son application aux abus que nous avons signalés. C'est donc, croyons-nous, par des améliorations graduelles, avec une prudence qu'imposent d'ailleurs les possibilités budgétaires, qu'il faut accomplir cette œuvre difficile, de rendre notre système fiscal plus souple et plus juste. Œuvre de longue haleine et qui, sans doute, ne peut satisfaire l'impatience d'une démocratie plus éprise de bouleversements de façade que de transformations lentes, si efficaces qu'elles puissent être.

Mais la réforme fiscale est-elle donc si urgente qu'on doive, de toute nécessité, faire table rase du passé et reconstruire de toutes pièces un système nouveau ? L'iniquité de notre législation est-elle si grande qu'il faille porter le feu dans cet édifice vermoulu et cahotique dont on a si souvent parlé ?

Ce n'est pas ce qui paraît résulter d'un examen impartial des faits.

De nos quatre contributions directes, la plus justement critiquée est assurément l'impôt foncier ; mais, nous l'avons vu, sa transformation nécessaire et qui seule paraît vraiment urgente, n'implique aucune modification des principes fondamentaux de la taxation. Accomplie en 1890 pour la propriété bâtie, elle est

actuellement en cours pour la propriété non bâtie.

L'impôt des patentes, chose curieuse à constater, est défendu par ceux-là mêmes qui le paient : les futurs bénéficiaires de la réforme la repoussent de toutes leurs forces et se déclarent, sinon satisfaits, du moins résignés à supporter sans se plaindre un fardeau dont ils ont l'habitude ; s'il est parfois mal équilibré, du moins leur paraît-il préférable à celui qu'on leur présente, parce que moins gênant.

L'impôt des portes et fenêtres, condamné en 1892, a cependant trouvé grâce depuis bientôt vingt ans devant un législateur hostile, car on s'est aperçu qu'en somme il fait à « la chétive habitation du pauvre », dont parlait Humann, une situation presque privilégiée.

Enfin, notre contribution mobilière, mal répartie sans doute, mal assise sur des indices souvent trompeurs, n'est-elle pas, en fait, très supportable ? De larges dégrèvements dans les centres urbains, une pratique irrégulière sans doute, mais en somme traditionnelle, viennent suppléer provisoirement à une réforme que seules des luttes de principe ont retardée jusqu'à ce jour.

De tout cela résulte-t-il la nécessité d'une transformation totale et hâtive ? Non sans doute.

Comment donc expliquer l'importance qu'a prise de nos jours cette question de la personnalité de l'impôt ?

C'est que la démocratie, simplifiant comme toujours les problèmes, a résumé la cause de l'impôt personnel dans celle du plus net de ses éléments : la progressivité dans la taxation. La progressivité, voilà pour elle la

solution de la question fiscale, solution qui, de toutes, se trouve la plus éloignée des conceptions actuelles de la législation ; et c'est précisément le motif de sa faveur. Nous touchons ici à la cause profonde qui, plus que toutes les théories financières, nous entraîne à la pratique la plus accentuée de l'impôt personnel.

C'est en effet sous la pression d'intérêts, dès aujourd'hui prépondérants, secondés par l'influence de doctrines sociales modernes, que tend à se développer, avec une force sans doute irrésistible, un système fiscal nouveau. Ces doctrines, nous les connaissons, ce sont les doctrines solidaristes présentées comme une conciliation entre deux extrêmes à vrai dire inconciliables : l'individualisme d'une part, le socialisme de l'autre, mais qui sont bien plutôt une abdication du premier en face des exigences toujours croissantes du second. La dette sociale mise à la charge de la fortune, au bénéfice de la misère, telle en est la conclusion provisoire, sinon clairement démontrée, du moins facilement admise par la démocratie créancière : l'impôt progressif sur le revenu global sera l'instrument par lequel s'acquitteront ses débiteurs. C'est par lui que sera payée, chaque année, l'aide à laquelle elle croit avoir droit.

Ainsi, par un singulier retour des choses, reparait, après des siècles d'évolution, la conception féodale de l'impôt service. La démocratie se réclame, avec hauteur, d'un droit préexistant et supérieur à l'aide de la société capitaliste.

Souhaitons du moins que cette impérieuse suzeraine daigne se contenter du *domaine éminent* qu'elle a cru pouvoir s'octroyer sur les biens de la bourgeoisie vassale.

Vu : le Président de la thèse,
JACQUELIN

Vu : le Doyen,
CAUWÈS

Vu et permis d'imprimer
Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris
L. LIARD

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION.....	5

PREMIÈRE PARTIE

L'ANCIEN RÉGIME

CHAPITRE I. — La personnalité de l'impôt avant la Révolution.....	14
Section I. — La taille.....	14
§ 1. — La taille personnelle.....	14
§ 2. — La taille réelle.....	19
Section II. — La capitation.....	21
Section III. — Dixième. — Cinquantième et vingtièmes.....	24
CHAPITRE II. — Les projets de réformes.....	33

DEUXIÈME PARTIE

FORMATION DU SYSTÈME FISCAL MODERNE

CHAPITRE I. — Les principes fiscaux de l'Assemblée constituante.....	49
§ 1. — Réaction contre la personnalité de l'impôt.....	49
§ 2. — L'impôt personnel. — Son rôle....	60
§ 3. — L'Assemblée constituante et les impôts indirects.....	62

CHAPITE II. — Les progrès du principe de réalité dans le système fiscal français.....	69
---	----

TROISIÈME PARTIE

LA RÉALITÉ DE L'IMPOT DANS NOTRE SYSTÈME FISCAL MODÈNE

CHAPITRE I. — Les formes de la réalité.....	75
CHAPITRE II. — La valeur pratique du principe de réalité	82
Section I. — Commodité du système.....	82
Section II. — Le système de la réalité et l'équité de la répartition.....	85
§ 1. — L'impôt foncier et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.....	85
§ 2. — L'impôt mobilier.....	86
§ 3. — L'impôt des patentes.....	92
§ 4. — La contribution des portes et fenêtres.....	96
§ 5. Les tendances actuelles vers la personnalité	99

QUATRIÈME PARTIE

LA PERSONNALITÉ DANS L'IMPOT

CHAPITRE I. — Les éléments constitutifs de la personnalité.....	103
Section I. — La taxation du revenu net.....	105
Section II. — La discrimination des revenus.....	120
Section III. — La progression.....	123
CHAPITE II. — De l'application du principe de personnalité.....	132
Section I. — Les procédés de taxation du système fiscal français et la personnalité de	

l'impôt.....	133
<i>Section II. — Les procédés d'évaluation directe</i>	
des facultés.....	136
CONCLUSION.....	151

